

Univerzita Karlova v

Praze

Právnická

fakulta

Stanislav Kouba

Zásady daňového a poplatkového práva

Principles of taxes and fees

Disertační

práce

Školitel autora disertační práce: prof. JUDr. Hana Marková, CSc.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): [23. srpna 2016]

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že předloženou disertační práci jsem vypracoval samostatně a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Stanislav Kouba v. r.

PODĚKOVÁNÍ

Na tomto místě bych chtěl poděkovat prof. JUDr. Haně Markové, CSc. za vedení mé dizertační práce a stejně tak kolegům jak z akademické, tak neakademické oblasti, kteří mi k práci poskytovali objektivní oponenturu.

Stanislav Kouba v. r.

*Motto: „Interpretace práva bez použití zdravého rozumu bývá nejkratší a nejpohodlnější cestou
k bezpráví.“*

(autor)

ANOTACE

Přidanou hodnotou práce je uspořádat zásady daní a poplatků do systému, díky kterému se umožní jejich snadnější aplikace v rámci daňového a poplatkového práva. Toto uspořádání pak odhalí vzájemné vazby jednotlivých zásad a otevírá cestu jejich další analýze.

Výsledkem je systém (strom) zásad, v rámci kterého se zásady dělí dle různých kritérií. Lze je přitom rozdělit do tří skupin, a to zásady regulatorního záměru (do nic se řadí zásady mající většinou původ v jiných vědních disciplínách; tyto zásady určují záměr, důvod a účel dané úpravy), zásady prostředku regulace (zde vše vyplývá ze zásady právního státu; jde o zásady reprezentující právní dogmatiku) a zásady efektivity regulace (zde vše vyplývá ze zásady hospodárnosti).

V rámci tohoto zkoumání se práce zaměřuje na materiální podstatu problému, čímž se liší od řady jiných prací v této oblasti. Nezbytným dílčím krokem k odhalení systematiky zásad je také definice daně a definice poplatku a též rozbor toho, co je zásada.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daň, poplatek, daňové právo, teorie daňového práva, zásada, princip

ABSTRACT

Added value of this thesis is to order principles of taxes and fees into a system, which allows its easier application in context of tax law and law of fees. This system then uncurtain joint relations among these principles and enable its further analysis.

The result is a system (tree) of principles within which principles are divided according to different criteria. They can be sorted into three groups, namely the principle of regulatory intent (there are mostly the principles of the other disciplines; these principles determine intent, reason and purpose of the regulation), the principles of regulatory instrument (it is created by the principle of legal state; these principles represents legal dogmatic) and the principles of efficient regulation (here everything follows from the principle of economy).

Thesis target on material side of problem which it differs from the other thesis on this topic. An essential partial step toward revealing the system of principles is also a definition of tax and definition of fee and also analysis what is the principle.

KEYWORDS

Tax, fee, tax law, tax law theory, principle

OBSAH

1	ÚVOD	1
1.1	O PUBLIKACI	1
1.2	POTŘEBNOST PRÁCE ANEB REALITA (NEJEN) ČESKÉHO DAŇOVÉHO PRÁVA.....	1
2	METODIKA ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	5
2.1	CÍLE PRÁCE	5
2.2	METODIKA ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	7
2.2.1	VZTAH PRÁVNÍ VĚDY A JINÝCH VĚDNÍCH DISCIPLÍN	7
2.2.2	AKCENT NA MATERIÁLNÍ PODSTATU	14
2.2.3	POUŽITÉ METODY	17
2.2.4	PRŮBĚŽNÉ OVĚŘOVÁNÍ VÝSLEDKŮ	19
2.2.5	VYUŽITELNOST VÝSLEDKŮ PRÁCE	20
3	DAŇ V MATERIÁLNÍM SMYSLU	23
3.1	GENERÁLNÍ POJETÍ ANEB FILOZOFIE DANĚ.....	23
3.2	DRUH PRÁVNÍHO INSTITUTU	27
3.2.1	DAŇ JAKO PLNĚNÍ	28
3.2.2	DAŇ JAKO POVINNOST (DLUH)	29
3.2.3	DAŇ JAKO PRÁVO (POHLEDÁVKA)	30
3.2.4	DAŇ JAKO ZÁVAZEK (VZTAH)	31
3.2.5	DAŇ JAKO PROCES UVALOVÁNÍ BŘEMENE	32
3.2.6	VOLBA KONCEPTU	33
3.3	SEPARACE DAŇOVÉHO ZÁVAZKU OD OSTATNÍCH ZÁVAZKŮ	34
3.3.1	DEFINIČNÍ ZNAKY DANĚ	36
3.3.2	ZDÁNLIVÉ DEFINIČNÍ ZNAKY	55
3.4	ZÁVĚR A PODROBNĚJŠÍ ROZBOR DAŇOVÉHO ZÁVAZKU.....	63
4	POJEM POPLATKU	67
4.1	METODIOLOGIE	67
4.2	GENERÁLNÍ POJETÍ ANEB FILOZOFIE POPLATKU	68
4.3	DRUH PRÁVNÍHO INSTITUTU	70
4.4	SEPARACE POPLATKOVÉHO ZÁVAZKU	72
4.4.1	DEFINIČNÍ ZNAKY POPLATKU	73
4.4.2	ZDÁNLIVÉ DEFINIČNÍ ZNAKY POPLATKU	76
4.5	ROZDÍL MEZI DANÍ A POPLATEK.....	77
4.6	ODVODY, POJISTNÁ, PŘÍSPĚVKY A DALŠÍ	78
4.7	ZÁVĚR.....	79
5	POJEM DAŇOVÉHO PRÁVA A POJEM POPLATKOVÉHO PRÁVA	81
5.1	PRÁVO A SPRÁVEDLNOST	81
5.2	VÝZNAM ODVĚTVIZACE PRÁVA	82

5.3	DAŇOVÉ, POPLATKOVÉ A FINANČNÍ PRÁVO	83
6	<u>O PRÁVNÍCH ZÁSADÁCH</u>	87
6.1	DEFINICE ZÁSADY	87
6.2	PRINCIP VS. ZÁSADA VS. PRAVIDLO	91
6.3	VZÁJEMNÉ VZTAHY ZÁSAD.....	95
6.4	JAK SE RODÍ ZÁSADA A JAK ZANIKÁ	96
6.5	DĚLENÍ ZÁSAD	98
6.5.1	DĚLENÍ ZÁSAD DLE STUPNĚ KONKRÉTNOSTI	98
6.5.2	DĚLENÍ NA ZÁSADY DANÍ, ZDANĚNÍ A DAŇOVÉHO PRÁVA	99
6.5.3	DĚLENÍ NA HMOTNĚ-PRÁVNÍ A PROCESNÍ	100
6.5.4	DĚLENÍ DLE AUTONOMIE ZÁSADY	101
6.5.5	DĚLENÍ DLE NORMATIVNÍHO ZACHYCENÍ	102
6.5.6	DĚLENÍ ZÁSAD DLE VZTAHU K REGULACI	104
7	<u>JEDNOTLIVÉ ZÁSADY</u>	107
7.1	ROVNOST	107
7.1.1	HORIZONTÁLNÍ ROVNOST	113
7.1.2	VERTIKÁLNÍ ROVNOST, ROVNOSTÁŘSTVÍ	122
7.2	HUMANITA	126
7.2.1	SVOBODA	128
7.2.2	OCHRANA SLABŠÍHO	131
7.2.3	OCHRANA ČLOVĚKA PŘED SEBOU SAMÝM	132
7.2.4	ÚNOSNOST	133
7.3	HOSPODÁRNOST (EFEKTIVNOST).....	139
7.3.1	JEDNODUCHOST	141
7.3.2	ÚNOSNOST	145
7.3.3	PRAVIDELNOST	146
7.3.4	PRÁVO PŘEJE BDĚLÝM	147
7.3.5	ŠETŘENÍ CIZÍCH PRÁV DRUHÝCH	147
7.3.6	AUTOAPLIKACE (SAMOSTANOVENÍ)	149
7.3.7	TRANSPARENTNOST	151
7.3.8	NEÚČELNOST DAŇOVÉHO VÝNOSU	153
7.3.9	OSPRAVEDLNĚNÍ DANĚ A POPLATKU	154
7.3.10	DAŇOVÁ NEUTRALITA	156
7.4	PRÁVNÍ STÁT (LEGALITA).....	160
7.4.1	DĚLBA MOCI	162
7.4.2	PRÁVNÍ JISTOTA	168
7.4.3	TRANSPARENTNOST	184
7.4.4	ŠETŘENÍ CIZÍCH PRÁV DRUHÝCH	185
7.4.5	OCHRANA NABYTÝCH PRÁV	186
8	<u>ZÁVĚR</u>	187
9	<u>SHRNUTÍ</u>	190
10	<u>SUMMARY</u>	192

<u>11</u>	<u>POUŽITÉ ZDROJE</u>	<u>194</u>
11.1	POUŽITÁ LITERATURA.....	194
11.2	POUŽITÁ JUDIKATURA	198
11.3	OSTATNÍ.....	200
<u>12</u>	<u>SEZNAM OBRÁZKŮ</u>	<u>202</u>
<u>13</u>	<u>PŘÍLOHY</u>	<u>203</u>
13.1	TABULKA DEFINIC DANĚ	203
13.2	SCHÉMA VZTAHŮ ZÁSAD	207

1 ÚVOD

1.1 O PUBLIKACI

Byť autorovo doktorské studium na Právnické fakultě univerzity Karlovy trvalo 4 roky, byla tato práce tvořena od léta roku 2009, tj. bezmála sedm let. Významný vliv na její utváření mělo postupně několik faktorů, které počáteční návrhy přetvářely, měnily či zcela odstraňovaly.

Především to bylo zaměstnání, dnes již státní služba v rámci Ministerstva financí, které poskytlo jedinečnou možnost aplikovat ryze teoretické postuláty do praxe. V tomto kontextu bylo vždy nutné vystihovat reálnou (materiální) stránku věci, a proto za všechny přístupy obsažené v této publikaci stojí vyzdvihnout právě tento.

Vzhledem k tomu, že publikace vznikala prakticky po celou profesní kariéru autora, lze ji pojmout jakožto prezentaci autorových myšlenek, názorů a postojů k daňovému právu, která je vzhledem k šíři zvoleného tématu do velké míry jeho pohledem celostním. V návaznosti na to bude autor vděčen za jakoukoliv zpětnou vazbu.

1.2 POTŘEBNOST PRÁCE ANEB REALITA (NEJEN) ČESKÉHO DAŇOVÉHO PRÁVA

Daňové právo lze označit jako jednu z nejsložitějších právních disciplín, a to zejména v kontextu jeho kazuistiky a rozsáhlosti (často však nejen z hlediska rozsahu širší právní úpravy, ale i kazuistiky a rozsahu legislativního textu). Do jisté míry toto platí i pro právo poplatkové, kde však normy nejsou zpravidla tak komplexní, tj. dopady kazuistiky nejsou tak významné jako u práva daňového (což však jakoukoliv kazuistiku v žádném případě neomlouvá).

Uvedené vede mimo jiné k tomu, že daňové a poplatkové právo nikdo (ve smyslu fyzické osoby) již nedokáže vnímat jako celek. Vytváří se tedy **specialisté na určité daně**, kteří svým selektivním poznáváním a bádáním právní úpravu zpravidla dále oddalují od ostatních daňových a poplatkových zákonů, v rámci kterých působí specialisté jiní (tato specializace se totiž prosazuje též v normotvorbě či judikatuře).

V případě tzv. „velkých daní“¹ pak specializace často prostupuje i do té míry, že diferencuje povolání daňových poradců i daňových právníků v rámci jednotlivých daní (např. se lze specializovat pouze na oblast závislé činnosti – mzdové účetnictví, transferové ceny, odpisování majetku, investiční fondy a celou řadu dalších oblastí, které samy postačí k obživě). Z toho tedy plyne fragmentace přístupů dokonce i v rámci jedné daně.

Nemožnost (v případě jednotlivce) či velká obtížnost (v případě institucí) obsáhnout celou šíři daňového práva vede k tomu, že nelze dohlédnout, jakou konečnou regulaci, alokaci a redistribuci, daná daň či poplatek přináší. Při prosazování zájmů v oblasti daní, je pak velmi obtížné odhalit zejména „demagogizující“ argumenty, tj. řada takových argumentů je použita k prosazování nekonceptních řešení úspěšně. To pak často vede při snaze o veřejnoprávní regulaci k přijímání regulací, které odporují jiným (dosavadním) regulacím a záměrům.

Důsledkem výše uvedeného je, že právní normy nejsou řádně provázány v efektivním systému a mnohdy se navzájem duplikují². Často jsou též ve vzájemného rozporu nebo vedou k **protichůdné regulaci**³.

Byť se toto dá namítnout i v jiných právních odvětvích, dojde-li na srovnání například s občanským nebo správním právem, daňové právo vychází z hlediska své čitelnosti, integrity a koncepčnosti nejhůře.

V podmínkách České republiky je první z příčin tohoto stavu fakt, že daňové právo je v této zemi velmi mladým právním odvětvím, znovu vzniknuvším po roce 1989. V realitě centrálně řízené ekonomiky v podstatě ve své skutečné podobě nemohlo existovat. Byť tedy mohlo mít daňové a poplatkové právo **na území dnešní České republiky dobře hmatatelnou tradici**, 40letá socialistická odmlka udělala z tradice historii, a to historii, která se z hlediska současnosti stala obtížně použitelnou. Ekonomická realita tržních ekonomik se v mezidobí totiž natolik změnila, že nebylo možné zcela jednoduše stavět na tehdejším vědění.

Nový daňový systém tak musel na území dnešní České republiky po roce 1989 vzniknout de facto okamžitě a na „zelené louce“. Tato rychlost se projevila zejména absencí silných

¹ Lze uvést zejména daň z příjmů, daň z přidané hodnoty či daň z obrátu.

² Lze také glosovat jednoho z autorových kolegů, který v kontextu jistého zákona nelichotivě vyjádřil, že již není vhodné hovořit o duplicitách, ale o triplicitách, kvadriplacitách atd.

³ Například v České republice veřejná moc na jedné straně všemožně podporuje pořizování vlastního bydlení a na straně druhé zatěžuje tento převod nezanedbatelnou transakčními daněmi.

teoretických základů, zásad i jiných společných pravidel. Nové zákony tedy museli tendovat spíše ke kazuistice, což se v průběhu času projevovalo jejich častými novelizacemi⁴, které ani nemohly opustit kazuistický směr. V tom důsledku se neustále zvyšuje komplikovanost a zatíženost normami cílícími na velmi úzký okruh situací.

Druhou příčinnou, která není však již pouze českým specifikem, je obecný nedostatek daňové teorie, tj. malý důraz na (základní) výzkum v oblasti daňového práva a malé množství teoretické literatury včetně odborných publikací. Důkazem tohoto faktu je, že prostor, který je věnován teorii v rámci knih o daňovém právu, je oproti jiným právním odvětvím výrazně nižší⁵. Primární je akcent na praktické příklady a praktické situace.

Ostatně se jedná v podstatě o **začarovaný kruh**. Není-li propracovaná teorie, jsou zákony kazuistické a teorie se při jejich interpretaci či tvorbě používá jen velmi sporadicky, tj. mezi praktickou odbornou veřejností po ní není přiměřená poptávka. V důsledku toho není zájmu o teoretické publikace ani výzkum v této oblasti (nízká poptávka čtenářů vede k nezájmu nakladatelství o tyto témata), v důsledku čehož se propracovává daňová teorie pouze pozvolna.

Určitá paralela se dá v tomto směru najít ve výzkumu v přírodních vědách, kdy většina odborného výzkumu (zejm. komerčního) inklinuje k aplikovanému výzkumu, tj. výzkumu konkrétnosti, zatímco výzkum v oblasti základních postulátů (tj. základní výzkum), který posouvá celé odvětví dopředu, je neatraktivním tématem určeným pro skupinky „nadšenců“ daného oboru.

Na druhou stranu potřebnost po rozpracování daňové teorie je v silném podvědomí. Obecně lze v posledním desetiletí vycítit tlak na změnu tohoto přístupu a rozpracování zejména daňových zákonů dle daňové teorie. Především se akcentuje tzv. **principle based legislation**^{6,7}, který se též v praxi projevuje při tvorbě zásadní evropské legislativy⁸.

⁴ Například počet novelizací českého zákona o daních z příjmů, který byl od své účinnosti v roce 1993 novelován přibližně 150x, což znamená v průměru více než 6 novel ročně, přičemž téměř vždy je jedna z novel „nosnou“ novelou, tj. novelou poměrně velkého rozsahu.

⁵ Zatímco jiné právní disciplíny disponují publikacemi, které se celé věnují teorii, v právu daňovém a poplatkovém je teoretická stať, byť tvoří jen malou část publikace, často vzácností. V tomto kontextu by tato publikace chtěla být výjimkou. Nebude tedy zaměřena na konkrétní daň či daňový institut.

⁶ FREEDMAN, Judith. *Improving (Not Perfecting) Tax Legislation: Rules and Principles Revisited* [online]. Oxford : b.n., 2010 [cit. 6-12-2014]. Dostupný z WWW: <<http://www.law.ox.ac.uk/>>.

⁷ Obecně platí též staré římské: „*Omnis definitio in iure civili periculosa est: parum est enim, ut non subverti posset*“ (každá definice v soukromém právu je nebezpečná, neboť jen zřídka ji nelze vyvrátit). Být se toto vztahuje k soukromému právu tak má obecnou platnost.

Protože autor sám se řadí mezi „nadšence“ daňového a poplatkové práva, bylo pro něj téma daňových a poplatkových principů tématem, které naplňuje touhy nejen v podobě úspěšného absolvování studia, ale též touhy spočívající ve vlastní seberealizaci a možnost rozpracování zanedbané oblasti. Právě školní dílo je jednou z mála forem, které slouží jako efektivní a vhodný nosič takového výzkumu.

⁸ FREEDMAN, Judith. GRAEME, Macdonald. *The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles* [online]. Oxford : b.n., 2008 [cit. 21-4-2015]. Dostupný z WWW: <http://www.law.ox.ac.uk/themes/tax/documents/WP0807_001.pdf>

2 METODIKA ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

2.1 CÍLE PRÁCE

Cílem práce v tom nejširším slova smyslu je **příspěť k rozvinutí teorie daňového a poplatkového práva**. Jinými slovy realizovat výzkumný projekt v oblasti daňového práva, který by dané odvětví měl posunout kupředu jako celek, nikoliv pouze parciálně zkoumat určitý institut českého daňového práva. Byť tento cíl zní velkolepě, tak je třeba říci, že není s ohledem na nízkou rozpracovanost daňové teorie cílem nesplnitelným, naopak.

Konkrétní cíl práce vychází z projektu dizertační práce. Dá se formulovat následujícím způsobem:

„Cílem práce je identifikace zásad, které se aplikují v rámci daňového a poplatkového práva a tyto zásady zanalyzovat z hlediska jejich systému.“

Formálně se sice jedná o cíle dva (identifikaci a analýzu), nicméně po stránce materiální jde o cíl jeden, resp. tyto cíle by bylo obtížné a též velmi neefektivní rozdělovat (pouhá identifikace nemá bez specifikace jejich aplikace v podstatě význam).

K tomuto cíli lze však dospět pouze prostřednictvím řádného obsahového uchopení pojmů „zásada“ a pojmů „daňové právo“ („daň“) a „poplatkové právo“ („poplatek“).

Pro tyto účely je tedy vhodné zadefinovat i dílčí cíle, kterými je obsahové vymezení výše uvedených cílů. Jedná se tedy o obsahové vymezení:

- daně,
- daňového práva (tento pojem lze z logiky věci vymezit až po vymezení daně),
- poplatku,
- poplatkového práva (tento pojem lze vymezit až po vymezení poplatku),
- zásady.

Postup práce by se v tomto směru dal vyjádřit následujícím způsobem:



Obrázek 1 - Grafická ilustrace cílů práce (autor)

Samo vymezení daní a poplatků často bude udávat **hranici** mezi tím, co je definičním znakem a co je zásadou. Vzhledem k tomu, že by tato hranice měla být co nejjasnější, musí být tato analýza velmi hluboká.

Práce je konstruována tak, aby měla co nejvíce **globální** platnost. Snaží se dávat důraz na obecnou platnost názorů v ní obsažených. V tomto kontextu může dojít k určitým konfliktům se současnou českou teorií daňového práva (resp. finančního práva), která je povětšinou cílena téměř výlučně na tuzemské daňové právo (resp. na právo tuzemské a některých sousedních států).

Byť globálnost je „větším oříškem“ z pohledu zpracování práce jako celku a vyžaduje větší pracnost a finanční nákladnost, jedná se nepochybně o krok správným směrem, neboť toto zobecnění dává možnost oprostít se od případné konvenčnosti, kterou může např. česká teorie daňového práva trpět.

Ukotvení v **globálnějším pohledu** je pro práci o zásadách velmi důležité, neboť při neglobálnosti se může snadno stát, že by podlehlá některé tendenci dané například historickými specifiky českých zemí či středoevropského prostoru.

2.2 METODIKA ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

2.2.1 VZTAH PRÁVNÍ VĚDY A JINÝCH VĚDNÍCH DISCIPLÍN

Obecně lze generalizovat k filozoficko-metodické otázce, proč je vůbec potřebné rozlišovat různé vědní obory? Není snad pravdou, že **věda je jedna jako celek**, tj. jakási poznávací činnost lidstva, a vytrhování jednotlivých jejích segmentů je zneprůstňováním, které brání v komplexnímu posouzení dané problematiky, a proto pouze komplexní, všeobíhající, posouzení je tím správným krokem k nalezení správné odpovědi?

Výše uvedená myšlenka je zcela pravdivá, což potvrzuje i pohled vědců, kteří se také dostávají na scestí mezi více vědeckými disciplínami, viz například Lea, Tarpy a Webley bádající na poli psychologie ekonomie, kteří rovněž došli k závěru, že „lidské“ členění poznání je členění, které někdy odpovídá reálně struktuře světa, jindy nikoliv. Nejhorší je pak takové formální členění, které udělá v mysli člověka propast, která neodpovídá vnější realitě.⁹

Proč se tedy věda nevrátí zpět k antickému metodickému přístupu vědecké práce, tj. vnímání všeho jako jednu vědu? Důvodem je pokrok. Dnes si totiž jedna osoba nemůže dovolit zkoumat vše a univerzálně, neboť šíře a hloubka vědění lidstva jsou tak velké, že není v silách jednotlivce být „mistrem“ všech vědních disciplín.¹⁰ Z toho plyne také v principu omezenost, ať již větší nebo menší, jakéhokoliv díla. V zásadě může být dvojího typu, a to horizontální (autor myšlenek zanedbává ostatní vědní obory) nebo vertikální (autor ve snaze odstranit horizontální omezenost nedosáhne potřebné hloubky znalosti daných oborů).

Tato zdánlivě neřešitelná situace je překonatelná **dělbou práce**, kdy je možné díky vrozené vlastnosti lidí komunikovat s ostatními lidmi využít i myšlenkové síly jiných a specializovat se tedy pouze v určité vědní disciplíně.

Situaci lze přirovnat ke stavbě domu, kdy schopný a znalý jedinec je schopen dům postavit z dovezených surovin, ale sotva je někdo schopný zrealizovat celý postup včetně tvorby těchto surovin, tj. vypálit cihly, vyrobit plastové potrubí, izolaci atd. A i pakliže by se takový jedinec našel, stálo by ho to nesmyslně velké

⁹ LEA, Stephen E. G., TARPY, Roger M., WEBLEY, Paul. *Psychologie ekonomického chování*. Praha : Grada, 1994. 820 str. ISBN 80-85623-93-5 s. 19-20.

¹⁰ Tatam jsou tedy časy antických filozofů aneb vědců univerzalistů, kteří dodnes mají čestná místa v úvodech knih mnoha vědních oborů, resp. lze říci, že tyto časy se již nikdy nevrátí.

množství úsilí. Ve stavbě tomu se tak lidé specializují - jeden vyrábí cihly, druhý potrubí, třetí izolaci a čtvrtý vše toto dává dohromady.

Obdobně tyto závěry platí i ve vědě včetně té právní. Pokud právního vědce zajímá ekonomický aspekt určité problematiky, přizve k tomuto problému ekonoma. Toto přizvání však nemusí být nutně chápáno jen jako přizvání reálné a explicitní, tj. spoluautorství nebo konzultace, ale též jako přizvání implicitní, např. pouze čerpání z již napsaného díla někoho jiného.

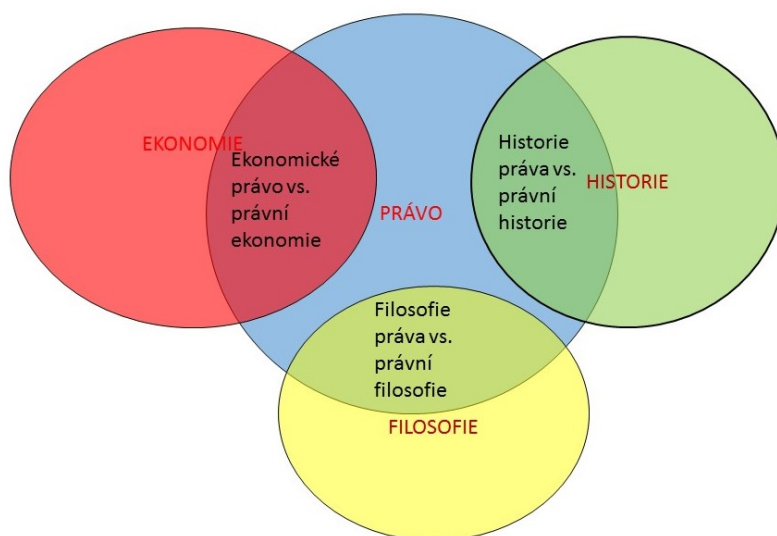
K tomu, aby bylo možné začít překonávat rozdíly jednotlivých disciplín, je nutné si vymezit podrobněji jejich hranice. Přitom vědecké disciplíny lze rozdělit na dvě skupiny, a to na ty, které pravidla „nalézají“, a ty, které je „tvoří“. Toto dělení je poté určující pro vztah právní vědy a ekonomie, která reprezentuje vědu pro daňové právo stěžejní.

2.2.1.1 Problém překryvů vědních disciplín

Zásadní pro určení vztahu k jiným právním disciplínám je samotné vymezení rozsahu toho, čím se právní věda zabývá. Rozsah právní vědy se velmi často interpretuje různými autory odlišně a často též dosti široce s tím, že zasahuje do řady jiných vědeckých disciplín^{11,12}. Tím vzniká množství oblastí, které si nárokuje více vědních disciplín. U oblastí, které jsou poté v tomto překryvu, není jasné, ke kterému vědnímu odvětví váží. Příklady těchto překryvů jsou znázorněny na následující ilustraci:

¹¹ KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha : C. H. Beck, 1999. 264 str. ISBN 80-7179-028-1. s. 4-5.

¹² Např. ekonomie, sociologie, etiky.



Obrázek 2 - vztah práva k jiným vědním disciplínám (autor)

Překryvy jsou problematické zejména z toho důvodu, že je obtížně určitelné, **kteřou metodu je možné využít** při zkoumání daného problému. Pokud některá vědecká disciplína do oblastí, v rámci kterých již její metody nejsou vhodné a použitelné, často dochází k nepřesným závěrům.

Příkladem v daňovém právu může být střet práva a ekonomie ve věci tzv. „zjednodušování daňového práva“. Toto je z pozice ekonomie vnímáno zcela odlišně než z pozice právní vědy. Právní věda bude hledět na čistotu jednotlivých norem, zejména na maximalizaci jejich obecnosti. Ekonomie naproti tomu bude hledět na čistotu dopadů do regulace ekonomických subjektů. Tyto cíle nemusí být nutně protichůdné, nicméně často tomu tak bude. Právní věda bude např. usilovat o vyhlazení ideálně všech výjimek z obecné normy, např. osvobozeních. Některé výjimky však mohou být významné z hlediska zachování identických ekonomických dopadů, např. osvobození zabraňující dvojímu zdanění, které sleduje čistotu „ekonomickou“. Zde pak bude nastávat střet ohledně toho, která disciplína převáží.

Uvedené překryvy se řeší v odborných publikacích několika způsoby:

- **chápat disciplíny odděleně**, např. z pohledu ekonomie pracovat s právní ekonomikou a z pohledu právní vědy s ekonomickým právem – dojde tedy k hodnocení téhož z pozice každé z obou vědních disciplín; nicméně při tomto přístupu není řešitelná situace, kdy se dosáhne dvou různých výsledků; tento metodický přístup tedy není správný,
- **chápat nadřazenost jedné z disciplín** – toto řešení též není vhodné, neboť nutně dojde k potlačení jedné z disciplín; tímto přístupem dojde například k uplatňování

ekonomického výkladu práva nebo k podřizování ekonomického rozhodování právní vědě; obě tyto situace jsou přitom krajně nevhodné,

- chápat danou oblast tak, že **každá z disciplín má v dané oblasti své vlastní úkoly**; tato varianta je preferovaná, neboť jediná je variantou racionální; úkoly, které má právo mít, jsou popsány níže.

Každá disciplína by tedy měla poskytnout k danému řešení svou perspektivu, přičemž konečné řešení je vždy (by mělo být) výsledkem zvážení všech pro a proti u všech disciplín do dané oblasti zasahujících.

Hodnocení střetu vědeckých disciplín je také ovlivněno tím, zda dotčená disciplína vychází či nevychází z té druhé, tj. nestaví na jejích výsledcích.

2.2.1.2 Nalézání vs. tvorba pravidel a právní věda

Charakteristickým rysem práva je to, že na rozdíl od jiných vědních disciplín, které pravidla nalézají (např. fyzikou, chemií, psychologií, sociologií nebo částí ekonomie), **právo pravidla vytváří**. Aby bylo právo schopné něco regulovat, musí vyjít z poznatků nalezených v jiných právních disciplínách. Toto konstatování vede k závěru, že se musí pravidla v nich obsažená respektovat.

Hypotetickým příkladem by byla právní norma, která by říkala, že na Marsu je 10x větší gravitace nežli na Zemi. Právo by tak v tomto případě normovalo něco, co je v rozporu s obecnou pravdou. Samo pro sebe tak zakládá určitý fiktivní systém, což samo o sobě není v nepořádku, pokud je jasné, že se o fikci jedná.

Normy rizikového obsahu se v tomto kontextu v právním řádu například České republiky skutečně nalézají:

Například norma „X se zasloužil o stát.“, kde X je jméno státníka. Tato norma je pro právo nebezpečná, neboť způsobuje jeho možnou zpochybnitelnost. Byť v okamžiku přijetí deklaruje to, co hlásá historie, jakožto věda o poznání lidských dějin, tak se vystavuje potencialitě chyby (např. nalezením deníku pana X může dojít k nalezení důkazu, že pan X se o stát nezasloužil)¹³. V takovém případě je sice možné normu zrušit, ale nežádoucí stav nepravdivého práva bude naplněn.

¹³ Tento komentář je toliko komentář k nesmyslnosti a škodlivosti normování toho, že se někdo o něco zasloužil či nikoliv

Obecně by tedy měla platit teze, že vědecké disciplíny, ve kterých jsou pravidla nalézána, (lze o nich mluvit jako o disciplínách deskriptivních, neboť popisují určitý stav) musí vycházet ze závěrů disciplín, ve kterých jsou pravidla tvořena.

Názornou ukázkou je vztah právní vědy a fyziky. Možná si řada lidí pomyslí, že tyto dvě disciplíny nemají nic společného, ale opak je pravdou. Taková samozřejmost, jako je plynutí času, měření vzdálenosti nebo hmotnosti, jsou jevy, ve kterých právo vychází, resp. by mělo vycházet, z fyziky¹⁴.

Příkladem může být také právní norma regulující protipožární opatření. Ta se musí podřítit závěrům fyziky v tom ohledu, že voda je při splnění dalších podmínek vodičem elektrického proudu. Žádná norma nemůže tuto skutečnost změnit. Naopak, právo z této skutečnosti musí vycházet.

Ne všechny poznatky jsou respektovány plně. V některých případech dochází k účelovým zjednodušením fyziky kvůli snadnější aplikaci práva. Toto se praktikuje v situacích, kdy odchylka od fyzikálního řešení má zanedbatelný dopad do praxe.¹⁵ Tuto metodu ignorace zanedbatelného používají v zásadě všechny vědecké disciplíny včetně nedeskriptivních.¹⁶

Při úvahách o disciplinárním uchopení je účelné se zmínit o dvou myšlenkových přístupech k právu, a to o **přirozeném právu** a **právu pozitivním**. Ryzí zastánce pozitivního práva bude totiž zastávat výše uvedené, tj. že právní věda se zabývá tvorbou pravidel, naopak ti, kteří zastávají názor, že v právu je nějaký obsah tzv. „přirozeného práva“ budou právní vědu vnímat v míře tohoto obsahu jako odvětví deskriptivní.

¹⁴ Respektive z ní vychází velmi často. Například stanovuje-li se silniční mýto počtem ujetých kilometrů či hmotností náprav, vychází se z fyzikálních definic jednotek (metr resp. kilogram) daných soustavou fyzikálních jednotek SI (Le Système International d'Unités).

¹⁵ Příklad lze uvést v tom, že právo je totiž založeno na tzv. newtonovské fyzice, což není správné vidění světa. Reálně jde o vidění zjednodušené, které například pracuje s tím, že čas plyne všude stejně, což v realitě (einsteinovské fyziky) neplatí, naopak, zde čas plyne subjektivně, což se však významněji projevuje až při přiblížení se podsvětelným rychlostem, tedy rychlostem, které člověk zatím nemůže ani zdaleka dosahovat. Byla-li by však zkonstruována kosmická raketa schopná letět rychlostí blížící se rychlosti světla, muselo by právo projít rozsáhlými změnami, které by tento problém reflektovalo. Např. pro člověka, který strávil v takto rychle letící kosmické lodi 50 pozemských let, může tento časový úsek znamenat pouze rok jeden. Z hlediska práva by pak vyvstali neřešitelné otázky typu, zda má takový člověk z pohledu důchodového systému již splněn věk pro odchod do důchodu nebo nikoliv? Lze ho sankcionovat za nepodání daňového přiznání za daná zdaňovací období? Jak plyne reklamační lhůta na rychlovarnou konvici, kterou si s sebou vzal na cesty? Uběhlo 50 ročních zdaňovacích období nebo pouze jedno? atd.

¹⁶ Naváže-li se na předchozí příklad, pak se např. ve stavebnictví pracuje v zásadě s newtonovským pojetím fyziky.

Řešení permanentního sporu tkví ve vymezení toho, jak široce je právo definováno. Ani pozitivně-právní zastánce a ani přirozeně právní zastánce totiž nepochybují, že možnost, aby např. jeden jedinec druhého svévolně zabil, je nepřípustná. Každý z nich však tuto nepřípustnost bude vnímat z jiného zdroje. Přirozenoprávní právník z podstat práva a pozitivněprávní právník z podstaty sociologie či etiky, jejichž závěry právo přebírá.

Vzhledem k výše uvedeným myšlenkám o jednotnosti lidského vědění je tedy možné vydat se **jakýmkoliv ze dvou směrů** při respektování následujících metodických pravidel:

- je-li zvolen ryzí pozitivně-právní přístup, věcný obsah práva v podstatě neexistuje a právo je plněno jinými vědeckými disciplínami; je tedy zúženo na právní dogmatiku; pro analýzu jakékoli praktické situace je tedy nutné znát závěry jiných právních disciplín,
- je-li zvolen přirozeně-právní přístup, pak je nutné respektovat i užívání jiných metod než metod právní vědy.

Z důvodů možnosti lépe oddělit použité metody a udržování lepšího přehledu o jejich užívání, je zvolen příklon k pozitivně-právnímu pojetí. To ale neznamená, že by práce pojednávala o bezobsažném nástroji regulace. Zásady jsou analyzovány bez přihlídnutí k tomu, zda se dotýkají jen práva jako nástroje regulace (viz kapitola 6.5.6.1) či vycházejí např. z jiné vědecké disciplíny.

2.2.1.3 Vztah právní vědy a ekonomie

Vztah právní vědy a jiných věd byl stručně a obecně popsán výše i jako **vztah deskriptivních a nedeskriptivních věd**. Nicméně stojí zato se soustředit na vztah práva a ekonomie, tj. vztah disciplín, které v oblasti daňového práva dominují.

Pokud se vyjde z definice ekonomie, které se objevují v klasické učebnici ekonomie od P. Samuelsona¹⁷, pak jsou zde zachyceny obě dvě roviny této vědy, které jsou relevantní

¹⁷ Autoři nabízejí hned několik definic ekonomie. *Ekonomie 1) zkoumá chování finanční trhů, včetně úrokových měr a cen cenných papírů; 2) zjišťuje důvody, proč jsou některé země bohatší než jiné, a navrhuje způsoby, jak zlepšit situaci chudých lidí, aniž by se uškodilo celé ekonomice; 3) zabývá se hospodářskými cykly – vzestupy a poklesy nezaměstnanosti a inflace – a možnostmi hospodářské politiky, jak tyto nerovnosti zmírnit; 4) studuje mezinárodní obchod, mezinárodní finance a dopady globalizace na ekonomiku; 5) zabývá se růstem rozvojových zemích a navrhuje způsoby, jak podpořit efektivní využití zdrojů; 6) hledá způsoby, jakými může vládní politika prosazovat důležité cíle, jako je plná zaměstnanost, cenová stabilita a spravedlivé rozdělení příjmů.*

z hlediska výše uvedených problémů, a to sice, že jde o vědu, která je z jedné strany vědou deskriptivní a která **popisuje ekonomické jevy a realitu**. Zadruhé, že se jedná o vědu, která zároveň **formuluje doporučení**, tj. je vědou, která tvoří pravidla.

K té části ekonomie, která je vědou deskriptivní, se právní věda bude chovat stejně jako k jiným deskriptivním vědám. Musí z nich vycházet, neboť tyto vědy popisují realitu, tj. formuluje-li právní věda nějaká pravidla, musí nutně stavět na realitě, která je ekonomikou nalézána.

Druhá část ekonomie pravidla naopak nalézá. I zde však bude mít přednost aplikace této vědy před vědou právní. Přednost je dána logickou souvislostí procesů, které v rámci aplikace těchto dvou věd probíhají.

Nejdříve by měla působit ekonomie jako věda deskriptivní, tj. zanalyzuje současný stav reality. Poté působí ekonomie jako věda, která má doporučit určité závěry (tj. doporučení v oblasti hospodářského opatření) a až poté začne působit právo jako nástroj této regulace. V této fázi se záměr **formuluje do normativního pravidla**. K tomuto dochází legislativní činností. Ve čtvrté fázi pak je tato norma aplikována, tj. interpretována. K tomu dochází i prostřednictvím výkladových metod opírajících se o jiné vědní disciplíny (účelový, historický výklad).

Samozřejmě realita tvorby regulace není takto čistá. Často je to z důvodu, že při aplikaci ekonomie se ignorují jiné vědní disciplíny, např. sociologie či ekologie. Tento nedostatek se pak často projeví až ve fázi užití práva jako nástroje regulace, kdy se narazí na uvedený nesoulad až v rámci normotvorby, legislativního procesu či aplikace této regulace, tj. aplikace právní vědy.

Nesoulady tohoto typu se často mylně posuzují jako nesoulad např. finančního práva a práva životního prostředí, což vede k disputacím mezi právními vědci obou odvětví. Přitom však ti, kteří by měli disputovat, jsou v uvedeném případě ekonom a ekolog.¹⁸

SAMUELSON, Paul A., NORDHAUS, William D. *Economics*, eighteen Edition, překlad GREGOR, Martin a kol. Praha : Svoboda, 2010. 751 str. ISBN 987-80-205-0590-3. s. 4.

¹⁸ Často se tento nesoulad projeví až v rámci legislativního procesu, kdy se k návrhu vyjádří některý ze zainteresovaných subjektů. Běh legislativního procesu a nutnost přijmout legislativní úpravu nemusí vždy umožňovat návrat do primární analýzy problému či volby věcného řešení a tak je problém řešen nikoliv ekonomy či ekology, ale právníky, kteří mají v principu menší zkušenost v dotčené odborné otázce.

Někdy dochází k situacím, kdy k formulaci doporučení je využito v oblasti ekonomie právní vědy. Namísto ekonomicky racionálního řešení je pak zvolena varianta, která např. vytvoří jednoduchou legislativní konstrukci avšak za cenu nedokonalosti regulace.

Příkladem je ingerence právních řešení do řešení ekonomických. Tedy určitý zpětný chod „správného“ procesu. Ten nastává například v situaci, kdy požadavek ekonomické regulace neodpovídá standardizovanému legislativnímu řešení.

Například požadavek na rozšíření konstrukčních prvků daně z příjmů by byl jednou ze situací, v rámci které by právníci zřejmě namítali nekonceptnost. Zčásti jsou tyto námitky korektní, neboť nekonceptní legislativní řešení vede k obtížnější čitelnosti textu, tj. potenciálně větší nákladnosti na porozumění textu pro adresáty normy. Nicméně pokud jsou tyto dodatečné nevýhody zakalkulovány, nemusí být toliko poukázání na nekonceptnost legislativního textu důvodem k odmítnutí daného návrhu.

Opačným příkladem je ingerence ekonomie do legislativy tím způsobem, že je požadováno, aby samo ekonomické doporučení či jen výsledek ekonomické analýzy byly do právní normy explicitně vpraveny. Výsledkem takového počínání je zbytečná norma, která vede ke kazuistice, duplicitě a nesystémovost právní úpravy.

Výše uvedené situace není možné zaměňovat se situací, kdy v rámci legislativního procesu některý z právních vědců poukáže na ekonomický nedostatek. Nelze totiž vycházet z dělení odborníků na právníky a ekonomy.

Erudice není totiž nikdy vyhraněná, neboť každý (zvláště daňový) ekonom je zčásti právníkem a každý (zvláště daňový) právník zčásti ekonomem. Reálně se tedy tyto profese často doplňují a nezřídka se stává, že původem ekonom se úspěšně podílí na legislativním řešení a původem právník na tvorbě ekonomické regulace.

2.2.2 AKCENT NA MATERIÁLNÍ PODSTATU

Jeden prvek použité metodologie stojí zato zvláště vyzdvihnout, a to akcent na materiální podstatu problému. Často v právu a zejména v tom daňovém dochází ke zjednodušení daného problému prostřednictvím řešení odkazujícího na **formální kritérium**. Ne na první pohled zřejmě zjednodušení tkví v absolutnosti tohoto definičního znaku a poměrně jednoduché přezkoumatelnosti.

Formální kritéria jsou tedy často velmi vítanou zkratkou při zkoumání určité materie či problému, neboť problém jasně ohraničují. To je důvod, proč jsou právními vědci

formální kritéria často přejímána a pracují s nimi. Vrcholem formalismu je pak často spolehnutí se na „legální“ výklad určitého institutu.

Například konstatování, že odpadní vodou je to, co říká zákon, že odpadní vodou je. Tento fakt totiž nemusí odpovídat realitě... To samé platí o daních, tj. nelze se v materiální definici opřít o to, že zákon říká, co je daní a co jí není¹⁹.

Spolehnutí se na legální výklad je základem při interpretaci práva. Nicméně legislativa, tj. vtělení určitého nového regulatorního opatření, se jím již řídit nemusí, tj. může vytvořit definici jinou, odchýlit se od ní apod. Nadto ani při interpretaci práva se však na legální výklad nelze spolehnout zcela. Při užití teleologického výkladu se pak opět zkoumá podstata věci, nikoliv jejich gramatické zachycení. Legální definice má nadto jen **velmi omezené dopady** (nepůsobí globálně, ale toliko v rámci dané jurisdikce) a zejména **nelze na ni stavět obecnou teorii daňového práva**.

Formální kritéria tedy sice situaci zjednodušují, nicméně snižují přesnost. Díky formě, tj. určitému „plášťku“, nastává efekt zmatení, díky kterému se pak věci mohou jevit jinými, než jsou. Forma, která dříve poskytovala jako zeď oporu, pak působí zcela opačně, jako **překážka**, kterou je třeba překonávat.

Formálním kritériem je někdy těžké rozeznat. Většinou však spočívá v tom, že nějaká skutečnost či nějaký fakt závisí na tom, jak se něco jmenuje nebo v jaké formě je daná věc činěna. Určení formálního kritéria jako prvku relevantního pro další analytickou práci vede k odhlížení od vnitřní podstaty problému. Tento přístup je nebezpečný zejména z hlediska dynamického, tj. tvorby následné regulace a normotvorby.

Například byla-li by určitá přísnější ústavně-právní omezení zákonodárce v ukládání daní postavena na definici daně, jejíž integrální součástí je peněžitá forma (tento definiční znak tedy v kontextu výše uvedeného již svým názvem vzbuzuje pochybnosti, blíže k tomu kapitola 3.3.2.3), pak by měla složka moci výkoné, která by výše uvedené omezení chtěla obejít, možnost využití právě „nepeněžitých daní“.

Například anglický král Karel I. usilujíc o obejítí schvalování zvyšování daní Parlamentem, který mu nebyl příznivě nakloněn, vsadil na užití prostředků, které sice formálně daněmi nebyly ale materiálně ano. Například oživil staré královské právo, které se původně aplikovalo jen za přímořská hrabství, které musely králi poskytnout určité množství lodí. Z této povinnosti se mohly hrabství vykoupit penězi. Tím, že král toto právo začal uplatňovat rovněž na hrabství vnitrozemská, de facto zavedl materiální daň („ship money“),

¹⁹ V případě daní obdobný závěr viz v TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. a kol. *Steuerrecht*. 20. Auflage. Kolín : Dr. Otto Schmidt, 2010. 1262 str. ISBN 978-3-504-20144-9 s. 49.

neboť vnitrozemská hrabství žádnými loděmi samozřejmě nedisponovala.²⁰ Právě toto formální posuzování daní pak bylo „mezerou“ v právu, která panovníkovi umožnila obejít Petition of Rights, což nakonec vedlo k občanské válce.

Z toho plyne, že je při vědecké práci, a to zejména v oblasti zásad zásadní nesklouznout k uvedenému formálnímu posuzování, ale zaměřit se na posuzování materiální. V tomto kontextu není tedy podstatný název daného institutu ale to, **jaký má daný institut charakter**. V tomto směru se tedy bude abstrahovat od formálních definic, které bývají tradičně součástí např. daňově-procesně-právních norem²¹.

I hmotněprávní normy pracují s formální definicí daně, a to prostřednictvím toho, že určité instituty takto označují, tj. např. daň z příjmů, daň darovací, daň z přidané hodnoty. Dle hmotněprávního pojetí by bylo tedy daní to, co zákon takto označuje. Řídce se lze setkat s přímým hmotněprávním definováním daně, které však ani přes svou přímost má jen omezený materiální dopad.²² Opět bude pouze sloužit převážně k terminologickému, tj. formálnímu uchopení určité množiny právních institutů.

Odklon od formálního vnímání pak vede k připuštění existence materiálních daní a poplatků, které nenesou toto legální označení a také něčeho, co se daněmi a poplatky dle práva nazývá, ale daní a poplatkem materiálně není. Na formální pojmenování reaguje již na konci 19. století Dr. M. Talír²³:

„V době novější zavádí se pod různými jmeny daně obchodové, které však vzhledem ke způsobu, jakým se ukládají a vybírají, nalézají též své místo mezi tak zvanými „poplatky“ ač daněmi jsou a daněmi se nazývají, např. daň bursovní, či daň z tržby cenných papírů.

²⁰ PARLIAMENT OF UNITED KINGDOM, *Charles I and the Petition of Right* [online]. Londýn : Parliament of United Kingdom. 2015 [citováno 18-5-2015]. Dostupný z WWW: <<http://www.parliament.uk/about/living-heritage/evolutionofparliament/parliamentaryauthority/civilwar/overview/petition-of-right/>>

PARLIAMENT OF UNITED KINGDOM, *The Personal Rule of Charles I* [online]. Londýn : Parliament of United Kingdom. 2015 [citováno 18-5-2015]. Dostupný z WWW: <<http://www.parliament.uk/about/living-heritage/evolutionofparliament/parliamentaryauthority/civilwar/overview/petition-of-right/>>

²¹ Např. český daňový řád (zákon č. 280/2009 Sb.) definuje daň v § 2 odst. 3, přičemž tato definice je definicí pro praktičtější legislativní konstrukce v rámci daňového řádu, tj. i odborná literatura tuto definici vnímá jako formální a tedy nepoužitelnou pro materiální výzkum.

²² Většinou však tyto hmotněprávní definice obsahují odkaz na formální prvek, tj. existuje snadná cesta, jak vytvořit materiální daň a přesto nenaplnovat znaky uvedené v definici. Např. definice, kterou ve svém „Bundessteuergesetzbuch“ nabízí Kirchhoff, počítá např. s peněžitou povahou (k tomu proč to není materiální znak viz v kapitole 3.3.2.3). KIRCHHOFF, Paul. *Bundessteuergesetzbuch : Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*. München : C. F. Müller, 2011. 1286 str. ISBN 978-3-8114-5429-3. s. 115-128.

Na proti tomu mnohé dávky, ač jeví se býti poplatky v pravém slova smyslu, nenalézají v Rakouském poplatkovém zákoně místa.“²⁴

Byť si lze představit výzkum, v rámci kterého dominuje formální pojetí právních institutů, většina výzkumných prací by měla být **založena na materiální stránce** zkoumané problematiky. V kontextu materiální stránky je pak irrelevantní název (nicméně v zájmu lepší čitelnosti práce je vhodné užívat názvů zažitých).

Oblast daňových a poplatkových zásad je disciplínou, která je na materiálním pojetí založena. Práce nutně musí směřovat k hledání společné podstaty a teprve na to, co je obdobné, aplikovat nějaké názvosloví (terminologii). Ostatně v jiných vědních oborech je terminologický aparát toliko nástrojem, jak sdělit myšlenky práce, nikoliv vnitřním prvkem výzkumu, tj. jeho determinantou.

Výše uvedené znamená, že pokud je záměrem definovat a následně vzájemně poměřovat některé právní instituty, pak se tyto instituty nesmí konstituovat dle kritérií formálního charakteru, neboť formální kritérium neodlišuje daný institut od institutu jiného. Formální kritéria je tedy třeba v principu odmítat. Pokud se má nějaký institut odlišovat od jiného (tj. pokud tyto dva instituty nejsou prvkem jedné množiny), pak v kontextu materiálního posuzování musí existovat relevantní materiální kritérium, které je odlišuje.

Použije-li se pro vymezení formálního kritéria, způsobí to jen vznik dvou umělých institutů („dělení pro dělení“), který je pak často doprovázen inklinací k tomu, že se těmito institutům začnou (často i autorem dělení samotným) přisuzovat různé materiální vlastnosti.

Tato práce usiluje o striktní vyvarování se těmto chybám. Znamená to, že bude jako samostatný institut vnímat toliko to, co se od jiného institutu odlišuje materiálně.

2.2.3 POUŽITÉ METODY

Metody vycházejí obecně z cíle, kterého má být dosaženo. Pro každý cíl jsou pak v zásadě zapotřebí jiné metody (jestliže jsou dva cíle obdobné, lze však využít obdobných metod).

²³ TALÍŘ, M. *Poplatky a kolky v Rakousku*. Praha : Národní tiskárna a nakladatelství, 1896. 848 str. bez ISBN. s. 13.

²⁴ V českém prostředí se tomuto problému v současné době věnoval R. Boháč, který analyzoval velké množství institutů s cílem odhalovat jejich materiální podstatu, viz: BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy*

Vzhledem k aplikaci **většího množství metod** včetně jejich přizpůsobení jednotlivým dílčím cílům a podcílům, kterých má být dosaženo jsou tyto metody včetně způsobů bádání podrobněji rozebrány v jednotlivých částech práce, a to přímo tam, kde jsou použity. Pokud by se měl uvést jejich alespoň **obecný výčet**²⁵, pak by to byly zejména²⁶:

- **abstrakce**, která je nejdůležitější ve vztahu k práci jako celku; abstrakcí (abstrahováním) se totiž z konkrétní zkušenosti, z konkrétního případu mohou vydělit (abstrahovat) myšlenky a pravidla, které jsou poplatné většímu množství případů; sama zásada je výsledkem velmi silně použité metody abstrakce, proto je abstrakce velmi podstatnou metodou zkoumání; obecně by se však též velmi silně uplatnila v jakékoliv teoretické práci, neboť tyto práce jsou pracemi abstraktními,
- **modelování** (myšlenkový experiment); v právu je jen těžko použitelná metoda reálného experimentu; ten se v tomto vědním oboru objevuje pouze zřídka; namísto toho se používá hypotetický experiment (toto testování je nepoměrně levnější a méně náročné než např. pokus o vytvoření dané situace v reálném právu), který namísto pozorování skutečných výsledků výsledky „modeluje“; pro tento přístup se též proto používá pojem „myšlenkový experiment“²⁷,
- **komparace**, jako metoda umožňující získání výstupu z více názorů či faktů; v této práci půjde zejména o výstup z vícera názorů, které budou čerpány především z odborné literatury; nejzářnějším příkladem komparace je srovnávání pojmů daň (poplatek) mezi jednotlivými autory či státy,

veřejných rozpočtů v České republice. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. 332 str. ISBN 978-80-7478-045-5.

²⁵ Dělení metod je ryze formální záležitostí. Účelem a materiálním cílem je vždy realizovat myšlenkový a výzkumný proces tak, aby bylo dosaženo cíle a ten byl správný. Formální pojmenování tedy není z hlediska dosažení cíle nezbytné. Význam formálního rozlišování jednotlivých metod a jejich popis tkví v tom, že se čtenář i samotný autor mohou snadněji zorientovat v myšlenkových pochodech, které vedly k dosažení cíle, tj. snižuje se tím riziko chyb a umožňuje snáze myšlenkový proces replikovat.

²⁶ Třídění a dělení metod převzato z: LORENC, Miroslav, *Závěrečné práce metodika* [online]. Praha : Lorenc info, 2013 [citováno 24-5-2015]. Dostupný z WWW: <<http://lorenc.info/zaverecne-prace/metodika.htm>>

²⁷ Tento pojem je spojen s osobou Alberta Einsteina jako vyjádření metody postavené na nějaké, často i nereálné, představě (při Einsteinově experimentu to byla např. „jízda na slunečním paprsku“ nebo skok do černé díry). I v právu se podobně jako ve fyzice dá vytvořit velmi absurdní hypotetická situace, na které jsou potom testovány jednotlivá pravidla práva (od zásad až po normativní text). Díky tomu lze totiž vytvořit podmínky, které reálně neexistují často situace dohnané k absurdnu, což je v oblasti právních zásad vhodné, neboť jen díky absurdnímu namodelování situací se dají tyto principy otestovat v „čisté“ podobě.

- **analogie**, jedná se o metodu, která je metodou ryze abstraktní; na základě zkušeností v jiných případech lze prostřednictvím jejího užití aplikovat stejné výsledky na případ, který je v klíčových kritériích stejný; zásadní je však správné určení klíčových kritérií,
- další, např. analýza, syntéza, dedukce, odhad....

Práce usiluje o vytvoření zásad **globálně**, tj. nikoliv pouze v prostředí českého práva resp. středoevropského prostoru. V tomto kontextu je třeba rovněž globálně přistoupit k informačním zdrojům.

Z tohoto důvodu je snahou užívat zdroje, které jsou sami o sobě obecné, nebo zdroje, které poskytují práci rozmanitost, díky které nebude soustředěna pouze např. na Českou republiku (resp. středoevropský prostor). Primární je v tomto kontextu literatura mající původ v některé z daňově vyspělých zemí.

Snahou této publikace je **nesoustředit se pouze na zdroje českého a středoevropského původu** (čeští, polští a slovenští finanční právní teoretici spolu spolupracují, a tudíž se jejich názory navzájem velmi ovlivňují). Klíčové bude tedy také přiměřené používání informačních zdrojů, které jsou mimo tuto geografickou působnost.

Obecnost práce předepisuje výše zmíněnou interakci mezi vědními disciplínami. Tato interakce se musí také nutně odrazit v použité literatuře, kdy se mezi použitou literaturou bude taktéž hojně vyskytovat literatura, která by se mezi ryze právní literaturu zpravidla neřadila. Nejvíce se toto týká **literatury ekonomické** a literatury zabývající se **historií**.

2.2.4 PRŮBĚŽNÉ OVĚŘOVÁNÍ VÝSLEDKŮ

Jednotlivé významné části práce je vhodné v průběhu tvorby práce průběžně validovat. Z těchto důvodů byly v procesu její tvorby průběžně testovány a případný obsah těchto částí byl korigován. K tomuto testování byly použity zejména:

- **konference**²⁸ – zejména mezinárodní mohou přinést odpovídající srovnání a interakci i s jinými právními řády; je použita u těch nejkontroverznějších částí práce, kdy konference nejen, že seznámí odborníky se závěry práce, ale přinese i odpovídající interakci (ať již je bezprostřední v rámci konferenčního jednání či jakákoliv pozdější),

²⁸ Příspěvky publikované a přednesené na konferencích jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

- **diskuze s jinými odborníky** – je velmi cenným zdrojem názorů, kritiky a interakce; její cennost spočívá zejména v neformálnosti, kdy odpadávají bariéry ostýchavosti a diskuze tedy zatěžována žádnou formou ani organizačním schématem; naopak nevýhodou je fakt, že je realizována s odborníky, kteří jsou zpravidla bližšími kolegy, tj. je zde riziko, že tito lidé se drží stejného mylného proudu jako autor, pokud je v dané věci myšlenkový zálud, pak právě blízcí kolegové (kvůli častější interakci s autorem) mají sklon být tímto záludem taktéž „nakaženi“; často se v tomto kontextu mluví o „profesní slepotě“; naopak problematickým aspektem cizích odborníků pak bývá jejich větší ostýchavost oproti blízkým kolegům; z tohoto důvodu je vhodnější býti více agresivní (nikoliv však nekorektními) při diskuzích s nimi a mnohdy rovněž snažit se odborný konflikt vyvolat,
- **publikování v odborné literatuře**²⁹ – tento způsob dokáže vzbudit „rozhnutí“ mezi odbornou veřejností a často tento na první pohled jednostranný tok informací vyústí v interakci a výše uvedenou diskuzi s odborníky; tento způsob testování tedy de facto zprostředkovává interakci jinými kolegy; tento způsob ověřování výsledků práce však stojí samostatně, neboť existují projekty, v rámci kterých dochází k interakci přímo prostřednictvím odborné literatury.

2.2.5 VYUŽITELNOST VÝSLEDKŮ PRÁCE

Práce není psána jednoúčelně, tj. za účelem dosažení titulu PhD. Jejím účelem je zejména vytvoření konceptu pojetí a přístupu k daňovému právu, na kterém lze poté stavět další autorův výzkum v oblasti daňového práva, tj. poskytnout zodpovězení potřebných otázek pro možnost zkoumat konkrétní prvky jednotlivých daní, vztahy mezi jednotlivými daněmi i hlubší promítnutí teorie daňového práva do praxe.

Tuto myšlenku lze spojit s významem doktorantství jako „brány“ vstupu do akademické obce, mezi právní vědce, kdy podle autorova názoru je vhodné, aby téma, na kterém bylo pracováno několik let, nezapadlo po úspěšném obhájení práce, ale bylo dále rozvíjeno, používáno, vylepšováno. Jednoúčelná práce by ani z povahy věci nemohla autora dostatečně motivovat, aby se ji neustále snažil vylepšovat (jeho snaha by směřovala maximálně k úspěšnému obhájení).

²⁹ Seznam publikovaných příspěvků lze najít v seznamu použité literatury.

Kromě výše uvedeného je snahou autora, aby práce posloužila i při praktické tvorbě a aplikaci daňového práva. Její snahou je zejména pozvednout význam zásad v daňovém právu, ve kterém jejich aplikace chronicky vážne a to tím, že bude možné poukázat na řadu případů, kdy pro řešení konkrétní situace není zapotřebí explicitní úpravy právní normy, ale lze ji řešit spolehnutím se na zásady daňového práva.

3 DAŇ V MATERIÁLNÍM SMYSLU

(Hlavní myšlenky této kapitoly byly prezentovány a publikovány v rámci mezinárodní konference³⁰)

3.1 GENERÁLNÍ POJETÍ ANEB FILOZOFIE DANĚ

Záměrem této úvodní odborné části, je přiblížit filozofii daní. Co je a co není daň? Jaká je to otázka – právní, ekonomická či politická?

Jak již bylo uvedeno výše, poznání je jen jedno a jeho dělení do vědeckých disciplín je věcí v principu umělou vzhledem k praktické aplikaci poznání. Z tohoto důvodu je zapotřebí se alespoň z části zaobírat chápání daně vedle právního a ekonomického, taktéž z filozofického (politického, sociologického) úhlu pohledu.

V tomto směru lze v zásadě rozlišit dvě koncepce, a to

- daň jako **spravedlivý „solidární“ příspěvek**³¹ na chod věcí veřejných a
- daň jako **loupež**³² (něco nefér vynutitelné násilím), dělící se ještě na dvě podmnožiny
 - loupež, která je nevyhnutelná, tj. **daň jako nutné zlo** a
 - loupež, která je vyhnutelná, tj. **daň jako výpalné** (viz níže).

Většina právních vědců se tímto posuzováním nezabývá. Pokud ano, omezí se pouze na práci s jedním z kritérií nebo na prohlášení, že toto je **politickou otázkou** s tím, že vědecká práce má být apolitická, tj. není vhodné se touto problematikou zabývat.

³⁰ KOUBA, S. Tax as a public obligation. in: INTERNATIONAL CENTRE FOR RESEARCH AND DEVELOPEMENT *Paper proceedings of ICLJ 2013*. Thalangama North, 2013. ISSN: 2279-3674.

³¹ Ve smyslu příspěvku v té nejobecnější rovině. O tom, jakým druhem právního institutu daň, je pojednává podrobně kapitola 3.2.

³² Často se hovoří o legalizované krádeži. Nicméně krádež spočívá spíše v jednání něco bez vědomí toho druhého zcizit. Loupež je proto výstižnějším pojmenováním, neboť jednání veřejné moci je s plným vědomím poplatníka, přičemž jeho součinnost se vymáhá pohrůzkou násilí (kterým je v konečném důsledku exekuce či trestní stíhání).

V tomto kontextu je možné poukázat na jeden z významů slova „tax“ resp. „to tax“ (sloveso), kterým je „okrádat“, ostatně i v českém jazyce má slovo „daň“ pejorativní význam, přičemž někdy symbolizuje nespravedlivé „oloupení“, viz např. odebrání „daně ze svačiny“ spolužáky na základní škole nelze ani jinak vnímat.

Nicméně každá práce na téma redistribuce užitku je zčásti vždy prací politickou. To ale nutně neznamená, že jedním z cílů práce musí být takové otázky rozhodnout. To může být budiž ponecháno filozofům, sociologům a politikům.

Byť je tedy níže vyjádřen určitý dílčí názor na danou problematiku v jednotlivých filozofických otázkách, tak práce je v principu koncipována tak, aby závěry byly aplikovatelné na všechny výše uvedené přístupy. Pokud by se v dané části práce pohled jednoho z filozofických přístupů značně odlišoval, je explicitně tato odlišnost vyzdvihnuta a je popsáno, jak se toto filozofické pojetí liší v dané části práce od řešení dosažených ve filozofických pojetích ostatních (tj. určitá forma „disentního stanoviska“).

Práce tedy usiluje o **propojení filozofických přístupů** k nazírání na daň a vytváří obecnou teorii s platností pro všechny přístupy, tj. umožňuje aplikovatelnost práce i v případech, kdy budoucí filozofové, politici, sociologové či právníci jeden či dva z výše uvedených přístupů zavrhnou.

U koncepcce daně jako **spravedlivého „solidárního“** příspěvku na chod věcí veřejných vystupuje daň jako běžná část právního řádu, tj. lze u ní zkoumat zásady stejně jako v jiných právních odvětvích.

Slovo solidární je uváděno v uvozovkách záměrně. Právě solidarita je věcí, která se prostřednictvím daní do velké míry zprofanovala, neboť původním významem slovem solidarita je **dobrovolný** projev sounáležitosti dvou nebo více osob. Daň, jak bude uvedeno níže, dobrovolná není. Naopak je vynutitelná a vynucovaná (viz kapitola 3.3.1.2). Také její příčina není sounáležitost, ale v té nejmírnější podobě má charakter ryzího majetkového vyrovnávání směrem k rovnostářství mezi skupinami obyvatel bez ohledu na to, zda ten co dává, je či není ve větší potřebě oproti tomu, který přijímá. Spíše tedy o solidaritě by se mělo mluvit o určité ceně za společenský smír.

Uváží-li se druhá koncepcce, a to že **daň je loupeží**³³, tento koncept říká o dani, že je sama o sobě něčím, co je nespravedlivé. Většinou se totiž soustřeďuje na to, že hlavní břímě připadá na menší část populace, která jimi financuje potřeby celé společnosti (nebo její části). Nadto je většinou tato menší část populace ta, která přináší největší část hodnoty v hospodářství a umožňuje i bez dalšího získání obživy či lepšího života jiným.

³³ Např. Karel Engliš mluví v souvislosti s daněmi o „škodě“ viz ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda : nástin theorie hospodářství veřejných svazků*. Brno : Polygrafia, 1929. 408 str. bez ISBN. s. 82.

To, že tato menšina většinou toto břímě přijímá, pak vychází z čistého pragmatismu, že tito lidé se raději smíří s odevzdáním části toho, co vytvořili, než aby museli bojovat s většinou (což by zajisté byl boj marný). Samozřejmě i to, o jakou část se má jednat, má svou míru. Ta se určuje obecně náladou ve společnosti³⁴ a jejími kulturními kořeny. Téměř každý ve společnosti vnímá tuto míru různě, přičemž ne vždy lidé sledují pouze svůj osobní zájem na zdanění.³⁵

Od spravedlnosti je v tomto pojetí tedy odhlíženo. Přičemž důsledek tohoto odhlížení může být dvojitý, a to

- konstatování, že daná daň je **nespravedlivou** oblastí práva, která ale **pragmaticky musí existovat** (viz v právní filozofii často řešené srovnávání práva a spravedlnosti), nicméně půjde o právo všeobecně uznávané, platné a účinné. Ostatně tímto dilematem spravedlnosti trpí často i jiné normy, tj. toto pojetí poukazuje na mravní defekt daně.
- konstatování, že daň je **neslučitelná se základním fungováním společnosti a práva**, v takovém případě se kvůli své nespravedlnosti ani nemůže stát součástí právního řádu a je srovnatelná např. s „výpalným“, které stojí nejen mimo spravedlnost a mravy (stejně jako pojetí odůvodnitelné loupeže) i mimo právo samotné (byť formálně jeho podobu mít může); v tomto pojetí lze poukázat pouze na to, že jediný rozdíl mezi výkonem loupežnictví a správou daní je vlastně jen dostatečně masové uznání toho, zda je daň legální či ne³⁶.

Nicméně i v těchto extrémních pojetích mají dále popsané zásady svůj význam, neboť například i výpalné je racionální vybírat efektivně, hospodárně či ho ospravedlňovat.

³⁴ V demokracii je vyvrcholením určení těchto nálad volba, v nedemokratických systémech to jsou často nátlakové akce, ať již přímé nebo nepřímé (i absolutistický vladař je nucen sledovat náladu ve společnosti, přičemž jejich reflexe je projevem vůle společnosti do jeho rozhodování).

³⁵ Nicméně je zde samozřejmě jistá míra korelace mezi příjmy a názorem na míru zdanění (tj. projev toho, že při volbě ohledně míry lidé často jednají „sobecky“ a nikoliv spravedlivě s ohledem na to, co jim volba přinese).

³⁶ Ostatně řada daní se vyvinula z čistého loupežnictví – viz např. smývání hranice mezi loupežníkem na Rýně a výběrčího, který vybere peníz za „bezpečný“ průchod oblastí. ROTHBARD, Murray. *Ekonomie státních zásahů*, Praha : Liberální institut, 2005. 443 str. ISBN 80-86389-10-3. s. 180.

Stejně tak výpalné, které platil slabší stát tomu silnějšímu, se transformovalo do poplatku za ochranu. Zde poskytuje dobrý příklad historie samostatnosti města Dubrovnik, které tento poplatek/výpalné platilo svým sousedům po větší část své samostatné historie. K tomu podrobněji např. RYCHLÍK, Jan. PERENČEVIC, Milan. *Dějiny Chorvatska*. Praha : Nakladatelství Lidové noviny, 2007. 576 str. ISBN 978-80-7106-885-3. s. 68-69.

Pro tuto změnu náhledu pak často postačí jen změna názvu institutu a vybavení „výběrčího“ stejnokrojem či dokladem, který ho má „opravňovat“ k inkasu.

V tomto směru lze jako převažující variantu přístupu k daním vnímat i nějakou kombinaci výše uvedených přístupů, které mohou **koexistovat**. To se pak v praxi projeví tím, že některá daň může překročit hranici spravedlivého příspěvku i nespravedlivého, ale přijímaného, práva, a vstoupit díky svým parametrům na pole něčeho, co již nemůže být akceptovatelné. Zavržení této daně (bez ohledu jakými prostředky je toto zavržení realizováno³⁷) pak nemá vliv na daně ostatní, které dále mohou existovat v rámci doktríny spravedlivého příspěvku nebo nutného zla.

Doktríny jsou vnímány každým jedincem subjektivně, tj. téměř v každém státě budou existovat zastánci všech doktrín. Možnost existence daně konkrétní daně je pak dána poměrem mezi skupinami osob, které ji přijímají (ať již jako nutné zlo nebo jako spravedlivý příspěvek) a mezi tou skupinou, která takovou daň odmítá.

V tomto kontextu se často mluví o **sociálním smíru**, který lze vnímat rozdílně, buď jako

- benefit daný tím, že daň je spravedlivý příspěvek nebo
- jako pouhé líbivé spojení, které není ničím jiným než ospravedlňováním toho, že jednomu, zpravidla tomu, kdo hodnoty vytváří, se sebere ve prospěch toho, kdo je nevytváří (v lepším případě z objektivních důvodů, v horším, že vytvářet nechce)³⁸.

Tento přístup lze přirovnat k určitému „**třídnímu**“ **výpalnému**.

Výše byly zmíněné tři krajní postoje k daním. Ty se však v praxi v čisté podobě příliš často neuplatní. Častěji dochází k **relativizaci**, tj. filozofickým postojem je, že si jedinec uvědomuje, že nějakou část ze svého by měl odevzdat na chod státu, nicméně není spokojen s výší, která je daňovým právem určena. Poplatník tak smýšlí o dani tak, že do určité míry se jedná o výše uvedený spravedlivý příspěvek, nicméně od určité míry již o něj nejde a situaci dle závažnosti připodobňuje k jednomu z pohledů hodnotících daň

³⁷ K zavržení může dojít jak cestou ústavní (tj. zásahem některé ústavní instituce) nebo neústavní (např. povstáním, násilným převratem nebo občanskou a úřednickou neposlušností atd.).

³⁸ K tomu, že se v praxi jedná pouze o líbivá slova pro voličstvo, přisvědčuje i ten fakt, že v praxi je argumentováno sociálním smírem (i solidaritou) pouze na národní úrovni, tj. z politických stran jen málokdo prosazuje sociální smír (a solidaritu) globální (tj. např. vůči chudým africkým státům apod.), což jen svědčí o populistickém využívání těchto „termínů“, které tedy nelze brát jinak než jako vábičku na voličstvo z těch tříd společnosti vůči nimž se „solidarita“ a „sociální smír“ (v tomto kontextu ho lze parafrázovat jako „dej nebo ti bude zapálena stodola“) projeví pozitivně.

K tomu např.: ČT24. *Ministři stanoví oficiální postoj ČR k uprchlíkům a mantinely pro jednání s EU* [online]. Praha. 25-5-2015 [citováno 29-5-2015]. Dostupný z WWW: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/312602-ministři-stanoví-oficiální-postoj-cr-k-uprchlíkům-a-mantinely-pro-jednání-s-eu/>

negativně. Pohled jednotlivce na daň se tak také může i vyvíjet v závislosti na jeho aktuálních sociálních a hospodářských poměrech.

Agregování těchto jednotlivých pohledů pak vytváří společnou vůli, která je nejčastějším zdrojem zavedení zdanění. K tomuto blíže v kapitole věnující se zásadě ospravedlnění zdanění 7.3.9.

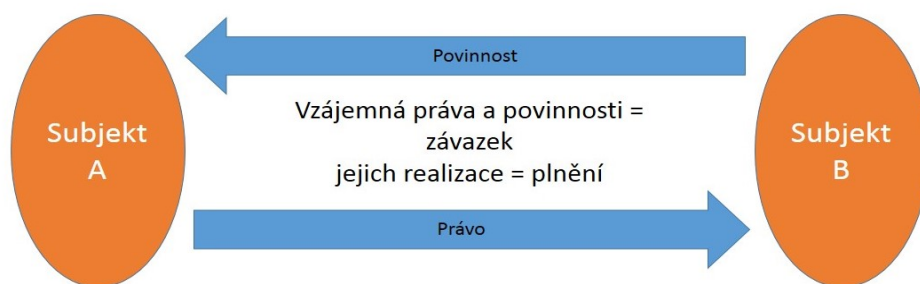
3.2 DRUH PRÁVNÍHO INSTITUTU

Pro zdárné uchopení problematiky, je nejdříve nutné stanovit, jak vůbec chápat daň ve smyslu **druhu právního institutu**. Hledá se přitom nejvhodnější pojetí pro materiální posuzování daně a jejích vlastností.

Z tohoto důvodu je uvedenému aspektu níže věnován poměrně velký prostor. V odborné literatuře a i v legislativě se lze setkat s několika různými přístupy k tomuto problému, a to:

- daň jako plnění,
- daň jako povinnost,
- daň jako právo,
- daň jako závazek,
- daň jako proces uvalování břemene.

Vzájemný vztah výše uvedených právních institutů (kromě posledního uvedeného, tj. pojetí daně jako procesu uvalování břemene) lze znázornit graficky následujícím způsobem:



Obrázek 3 - Schéma závazku a jeho prvků (autor)

Takto koncipovaná struktura není odlišná od obdobného přístupu k závazku, plnění, právu a povinnosti v jiných oblastí práva:

To lze demonstrovat na příkladu s nájmem, kterým se označuje závazkový právní vztah dvou osob, jeho předmětem jsou oboustranná práva a povinnosti, kdy na jedné straně je právo pronajímatele na nájemné (u nájemce povinnost ho zaplatit) a povinnost strpět užívání věci nájemcem (u nájemce se jedná o právo užívat). Peněžité plnění se zde nazývá nájemným a vztah (= závazek) nájmem. Ostatní instituty (vzájemná práva a povinnosti) názvy nemají a je třeba je popisovat, viz již zmíněné „právo užívat“ a „povinnost strpět“, „právo na nájemné“ (tedy „právo na plnění“ a „povinnost plnit“. Někdy však dochází k pojetí pojmu „nájemné“, jakožto k povinnosti resp. právu (např. ve slovních spojeních „Kolik je Tvé nájemné?“ či „odpustit někomu nájemné“ je nájemné pojímáno ve smyslu povinnosti nájemce).

U daně je terminologicky situace obtížnější, neboť zde neexistuje ani ona dualita nájemné-nájem. Daň tak může terminologicky reprezentovat (a v realitě též i reprezentuje) jakýkoliv z vyjmenovaných druhů institutů (plnění, povinnost, právo, závazek).

Opět je nutné držet se metodické pomůcky této práce, a to **akcentu na materiální stránku** věci, podle kterého je terminologické pojetí zcela nepodstatné (resp. podstatné pouze z hlediska jednotnosti terminologie této práce). Klíčové je zde uchopení daně z hlediska druhu právního institutu pro účely formulace jejích zásad, tj. je zapotřebí nalézt druh institutu, který je z hlediska dosažení cíle (nalézání zásad) tím nejvhodnějším.

Pro terminologické uchopení daně v této práci je tedy nejvhodnější zcela **abstrahovat od užívání pojmu „daň“**, resp. tento pojem použít pouze v případech, kdy je lhotejné, zda jde o závazek, povinnost, právo nebo plnění. Namísto tohoto pojmu je pak v částech, ve kterých na konkrétním pojetí záleží užíváno raději opisného pojmu, tj. „daňové plnění“, „daňový závazek“, „daňová povinnost“, „daňová pohledávka“, tak aby bylo jasné, o jaký koncept jde.

Po určení druhu právního institutu budou poté k tomuto druhu doplňovány definiční znaky. Touto metodou je docíleno vydělování definice daně z množiny institutů stejného druhu. Tato metoda se dá nazvat „separací“ a je podrobněji popsána v kapitole 3.3.

Pro účely určení správního konceptu daně bylo zkoumáno pojetí daně různými autory. Komplexní souhrnné informace jsou uvedeny v **příloze č. 1**.

3.2.1 DAŇ JAKO PLNĚNÍ

Daň ve smyslu plnění patří k nejčastěji uváděným pojetím daně v odborné literatuře (viz podrobněji příloha v kapitole 13.1).

Toto pojetí spočívá v tom, že se za daň považuje **předmět plnění**, tj. typicky peněžní částka, která je převáděna daňovým subjektem ve prospěch správce daně.

Takto s nimi zachází také často legislativa. V té české se používá spojení „daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění“ nebo má toto pojetí silnou oporu např. v platební části daňového procesního předpisu.

Bohužel pro účely pojetí zásad je koncept daně jakožto plnění poněkud plochý. Soustřeďuje se totiž **toliko na vlastní fázi naplňování (realizaci) nějakého právního vztahu**, nikoliv na jeho podstatu. Jak lze seznat níže, kruciólní pro definování daně je právě soubor vztahů mezi veřejnou mocí na jedné straně a poplatníkem na straně druhé. Koncepty definice daně vycházející z plnění tyto vztahy do sebe nakonec inkorporují různými opisnými tvary definičních znaků jako například souslovím „které je poskytnuto bez zvláštního protiplnění“³⁹.

Nadto absence odůvodnění takového přístupu budí dojem, že se spíše než o promyšlený koncept, jedná v případě tohoto pojetí o axiom, který stojí na nejčastěji citovaném pojetí.

Dalo by se říct, že nevýhodou konceptu daně jako plnění, je orientace na převod toho, co je poplatníkem dáváno, a nikoliv na vztah mezi stranami daňového závazku. Druhou nevýhodou vycházejících z té první je, že odhlíží od ostatních částí daňového vztahu mezi stranami, například na plnění v ostatních daňových podzávacích a nuance vzniku tohoto závazku.

3.2.2 DAŇ JAKO POVINNOST (DLUH)

Z materiálního hlediska vychází toto pojetí **z pohledu poplatníka**, který často plánuje s daňovou povinností (dluhem) kalkuluje jako s tím, co bude povinen. Potenciální daňová povinnost je často rozhodujícím faktorem rozhodnutí, zda poplatník realizuje svůj investiční záměr či nikoliv. Přitom hraje roli nejen nominální vyčíslení povinnosti ale i další její části, jako například splatnost (čím později, tím je díky diskontování daň reálně nižší)

Toto pojetí je velmi často používáno, pokud se hovoří o tom, co má daňový subjekt plnit. Například, prohlásí-li někdo, že jeho daň činí 100 EUR, tak daní myslí svou daňovou povinnost. Toto prohlášení ostatně dává poplatník pravidelně v daňových přiznání, kde tedy vyčísluje svou povinnost, tj. to, co plnit má (analogicky na základě výše uvedeného příkladu nájemného může někdo prohlásit, že jeho nájemné za duben činí 100 EUR, což je též vyjádření jeho povinnosti).

Splývání pojetí daně jako plnění a jako dluhu potvrzují nepřímo i někteří teoretičtí autoři, kteří definují daň ve smyslu plnění, neboť často ve svých pracích sklouzávají k pojetí daně

³⁹ Např. KIRCHHOFF, Paul. *Bundessteuergesetzbuch : Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*. Mnichov : C. F. Müller, 2011. 1286 str. ISBN 978-3-8114-5429-3. s. 115 a násl.

ve smyslu závazku⁴⁰. Toto obcházení pojetí daně jako plnění se též někdy objeví i v legislativním textu⁴¹. V neposlední řadě koncept daně jako povinnosti připouští i judikatura, ať již česká, např. Ústavní soud České republiky: „*Daněmi a poplatky se rozumí veřejnoprávní povinnost peněžní platby státu (daňová a poplatková povinnost)*“⁴² nebo zahraniční⁴³.

Bude-li se tento koncept hodnotit, je oproti konceptu daně jako plnění více orientován na vztah, tj. má blíže ke zkoumání materiální podstaty. Hlavní nevýhodou je však toliko zkoumání vztahu z perspektivy poplatníka. Tato nevýhoda se zčásti stírá tím, že ve většině případů lze pohled druhé strany (veřejné moci) odvodit negací pohledu poplatníka. Nicméně takový pohled na věc působí značně nevyváženě a vede k podcenění pohledu veřejné moci.

3.2.3 DAŇ JAKO PRAVO (POHLEDÁVKA)

Pojetí daně jako práva (pohledávky) je vlastně v zásadě **reverzní situací** oproti pojetí daně jako povinnosti (dluhu). Byť se v odborné daňové literatuře téměř nevyskytuje (což je logické, neboť daňová literatura je založena především na pohledu poplatníka), je vhodné ho mezi možné koncepty zařadit, a to právě s ohledem na jeho protichůdnost ke konceptu daně jako povinnosti (dluhu).

Toto pojetí je tedy nazíráním na daně z pohledu veřejné moci. Je tedy možné ho označit za **pohled veřejné moci (pohled rozpočtového práva)**. Kde se s ním dá setkat je účetnictví veřejné moci (tj. účetnictví těch subjektů, jimž později daňové plnění má plynout). Takový systém má v principu každý stát.

V rámci českého prostředí lze náznaky pojetí daně jako pohledávky nalézt právě na straně státu, ať již v daňovém řádu, který pracuje s tzv. „evidencí daní“ v rámci které se předepsané daně zaznamenávají

⁴⁰ Např. Radvan či Funk (viz příloha)

⁴¹ Úvodní část ustanovení § 5 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů: *Rozdíl mezi příjmy a výdaji se zvyšuje o výši dluhu, kromě prominuté daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění, dluhu ze smluvní pokuty, úroku z prodlení a jiných obdobných sankcí, který ...*

⁴² Nález ústavního soudu České republiky č. j. ÚS Pl. 31/13 ze dne 10. července 2014 zveřejněný ve Sbírce zákonů pod č. 162/2014 Sb.

⁴³ Například rozsáhle se pojetí daně jako dluhu věnuje poměrně staré rozhodnutí Nejvyššího soudu Kalifornie, *Perry v. Washburn*, z července 1862, Dostupný z WWW: http://web.lexisnexis.com/research/retrieve?_m=7e8732ab2c1f6180731d5e0d5e21f706&docnum=1&_fmtstr=FULL&_startdoc=1&_wchp=dGLbVzt-zSkAz&_md5=5761483ebfc10af7b654fd8fb1d6081f

na debetní stranu osobního daňového účtu, který administruje správce daně.⁴⁴ Tomu také odpovídá užívané slovní spojení „vyměřená daň“, která reflektuje pohledávku státu, a to i vzhledem k historickému pojetí tohoto slovního spojení⁴⁵.

Dalším příkladem z českého prostředí je samo účetnictví státu. V tomto kontextu je možné upozornit zejména na vyhlášku pro zdravotní pojišťovny⁴⁶, která výslovně „pojistné na zdravotní pojištění“ pojímá jako pohledávku (bez polemiky o tom, zda se jedná nebo nejedná o daň).

Výhody a nevýhod jsou pochopitelně obdobné jako v případě konceptu daně jako povinnosti (dluhu). Zachycením institutu z pohledu veřejné moci lze tedy vysledovat i ty nuance, které vedou ke vzniku daně. Rovněž lze sledovat procesy a vlivy na straně orgánu veřejné moci. Naopak na druhou stranu zůstává zanedbáno vnímání na straně poplatníka, ke kterému se lze v principu dobrat negací postavení veřejné moci, nicméně ne všechny postoje mohou být tímto způsobem zachyceny.

V principu zde však oproti pojetí daně ve smyslu povinnosti (dluhu) existuje jedna výhoda, a to možnost zkoumání okolností vzniku daně, tj. v tomto úhlu pohledu může být pohled na daň v konceptu pohledávky (práva) o něco komplexnější než pojetí daně ve smyslu povinnosti (dluhu). Ani jedno z těchto pojetí není pojetím vyčerpávajícím.

3.2.4 DAŇ JAKO ZÁVAZEK (VZTAH)

Koncept daně jakou závazku (vztahu) lze označit jako pojetí **nejkomplexnější**, neboť závazek nestranní ani jednomu výše uvedenému pohledu, ale integruje je do sebe. Tím odstraňuje nedostatky v pojetí daně jako povinnosti (dluhu) a práva (pohledávky). Obsahem závazku je pak ono daňové plnění, které je též závazkovým pojetím plně integrováno.

Výhody komplexnosti jsou v možnosti **zkoumání celého tohoto institutu**, tj. jako objektivních stránek problému, tak též i subjektivních (jako například vnitřní rozpoložení, tj. vůli), a to na obou stranách závazku. Toto pojetí tedy umožňuje snadněji aplikovat

⁴⁴ K tomu § 150 odst. 1 zákona č. 290/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁵ Užití slova „vyměřit“ v souvislosti s daní je spíše archaismus, který vychází z dřívějšího určování výše daně, které bylo odvislé od individuálního posouzení výkonnou mocí. V dnešní době je daň dána objektivními skutečnostmi, tj. jedná se spíše o její „nalézání“ než vyměřování.

⁴⁶ Ustanovení § 12a vyhlášky č. 503/2002 Sb., která provádí zákon o účetnictví pro zdravotní pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů.

analogii s postupy a přístupy ve vztahu k jiným odvětvím práva, zejména s těmi, ve kterých je závazkové právo nejpokročilejší.

Pojetí daně jako závazku vychází jak z obecného chápání pojmu daně, tak chápání, které se též objevuje v účinném právním řádu. Často je patrná váhavost odborné literatury, která často označí daň za „plnění“, aby posléze připouštěla, že se jedná možná i o závazek či vztah, nebo bez dalšího dan v tomto smyslu používá.

Z odborné literatury např. Radvan⁴⁷ explicitně potvrzuje, že daň by mohla být považována za určitý druh právního vztahu – „daňový vztah“. Rafinovanou metodiku přístupu zvolil Funk⁴⁸, který byť daň specifikuje jako plnění, tak je jeho zkoumání zaměřeno toliko na daňový závazek, jakožto středobod výzkumu, což koresponduje s tím, jak k tomuto problému přistupuje tato práce.

V pojetí daně jako závazku (vztahu) lze taktéž pohodlně pracovat i s jeho relativně autonomními částmi, tj. dalšími právy a povinnostmi, které v rámci tohoto vztahu vznikají a které lze nazvat **daňové podzávazky (subzávazky)**.

Pojetí daně jako závazku vhodnější než pojetí daně jako povinnosti (dluhu) a práva (pohledávky) z toho důvodu, že je neutrální z hlediska subjektu. Závazek oproti pojetí daně jako plnění vítězí z důvodu možnosti pohodlného zkoumání též na úrovni podzávazků, jejímž obsahem může být např. povinnost plnit v podobě povinnosti podat daňové přiznání, slušně se v rámci správy daně chovat nebo zachovávat mlčenlivost.

Myšlenka závazku se opírá o obdobnost závazku jaký je **v právu soukromém**, resp. u veřejnoprávních smluv. Závazek je vnímán nikoliv jako produkt volního jednání v užším slova smyslu, ale širěji jako určitý vztah, tj. vzájemná práva a povinnosti stran. Nicméně existenci závazku v daních by i při pojmání závazku v užším slova smyslu bylo možné též dovodit z pojetí vzniku státu na bázi konceptu společenské smlouvy.

3.2.5 DAŇ JAKO PROCES UVALOVÁNÍ BŘEMENE

Pojetí vychází z významu slova daň v angličtině. Zde je využíváno sloveso „to tax“, které označuje tento jev. Má-li být práce globální, pak tedy je třeba zmínit i tento význam.

⁴⁷ RADVAN, Michal. a kol., *Finanční právo a finanční správa : Berní právo*. Brno : Masarykova univerzita v Brně, 2008. 510 str. ISBN 978-80-210-4732-7. s. 30.

⁴⁸ FUNK, Vilém. *Naše berní právo : základy právních předpisů o daních a veřejných dávkách*. Praha : Knihovna sborníku věd právních a státních, 1934. bez ISBN. str. 265.

Ostatní jazyky tento problém nemají, tj. v češtině, ve které je odpovídajícím ekvivalentem slovo „zdaňovat“ jsou tedy tyto výrazy dostatečně terminologicky odděleny.

Pokud by byl pojem používán, byl by zúžením problematiky, neboť by se soustřeďoval pouze **na vznik daňového závazku (vztahu)**, jakožto daňových práv a povinností. Pojetí je tedy nevhodným konceptem z důvodu orientace pouze na počátek daňového závazku a již ne na jeho další vývoj, splnění nebo jinou terminaci.

3.2.6 VOLBA KONCEPTU

Ve stručnosti lze výše uvedený rozbor jednotlivých institutů shrnout v následující tabulce obsahující jejich stručné zhodnocení:

<i>Koncept</i>	<i>Výhody</i>	<i>Nevýhody</i>
<i>Koncept plnění</i>	nejrozšířenější pojetí, kontinuita se soudobým poznáním	pojetí je velmi úzké, nevystihuje některé aspekty, zejm. subjektivní stránku problému
<i>Koncept povinnosti (dluhu)</i>	vystihuje subjektivní stránku problému ze strany poplatníka, je širší než koncept plnění	je zaměřeno na poplatníka, v zásadě se nevěnuje pozici veřejné moci (pouze nepřímě)
<i>Koncept pohledávky (práva)</i>	vystihuje subjektivní stránku problému ze strany veřejné moci, je širší než koncept plnění a v zásadě i než koncept povinnosti (dluhu)	je zaměřeno na veřejnou moc, v zásadě se nevěnuje pozici poplatníka (pouze nepřímě), málo rozšířené pojetí, diskontinuita se soudobým poznáním
<i>Koncept závazku (vztahu)</i>	je nejkomplexnější, inkorporuje všechny ostatní koncepty	málo rozšířené pojetí, diskontinuita se soudobým poznáním
<i>Koncept procesu uvalování břemene</i>	umožňuje zkoumat v rámci procesu uvalování též subjektivní stránku	nehodí se pro zkoumání institutu, zachycuje pouze jeden okamžik, velmi málo rozšířené pojetí, diskontinuita se soudobým poznáním

Tabulka 1 - Srovnání konceptů daně

Z tabulky vyplývá, že z hlediska uchopení daně pro účely této práce, ale také pro jiné materiální zkoumání daňového práva, je nejvhodnější uchopit **daň jako závazek (vztah)**. Ostatní pojetí trpí zejména nekomplexností, tj. není možné na základě nich řádně prozkoumat všechny aspekty daně nebo je toto zkoumání zbytečně komplikované.

Pojetí daně jako závazku (vztahu) je však odlišné od současné praxe a tím i ve většině případů též od současné teoretické **terminologie** a metodiky teoretických prací. Z tohoto důvodu je nejvhodnější od užívání holého pojmu daň dále v práci upouštět, resp. ponechat ho pro situace, ve kterých je lhostejné, zda se mluví o závazku, plnění, dluhu či právu. Jako vhodnější se jeví pracovat tedy v principu s pojmy „daňový závazek“, „daňové plnění“, „daňová povinnost“ a „daňová pohledávka“.

Tento krok je však pouze terminologickým opatření a nijak tedy neovlivňuje dílčí cíl, a to nalezení materiální definice daně, tj. definici toho, z čeho se dá vycházet při konstruování daňových zásad.

3.3 SEPARACE DAŇOVÉHO ZÁVAZKU OD OSTATNÍCH ZÁVAZKŮ

V předchozí kapitole byl zvolen jako nejvhodnější koncept daně pro další materiální zkoumání koncept daně jako závazku (vztahu). Kapitola se pak bude věnovat tomu, čím se daňový závazek **odlišuje od závazků ostatních**. Prvky, kterými se takto odlišuje, jsou pak definičními znaky daně.

Každý takový potenciální definiční znak bude podroben analýze, která určí, zda je či není tento prvek skutečným definičním znakem. Ty definiční znaky, které budou skutečnými, budou implementovány do definice daně, tj. dojde k postupnému zužování zvoleného konceptu. Proces zužování bude aplikován až do té hloubky, dokud budou do zúžené definice spadat i jiné závazky (ty je třeba vždy odštěpit dalším definičním znakem).⁴⁹

Základní množinu potenciálních definičních znaků lze získat z definic autorů teoretických publikací. Tato množina je selektována z analýzy definic daně uvedené v příloze č. 1.

Prvky jsou nazývány **potenciálními definičními znaky** záměrně, neboť některé z nich skutečnými definičními znaky materiální definice daně nejsou. Některé tyto prvky, vydávající se za definiční znaky, jsou totiž zkreslující, zavádějící či se duplují s jiným již

⁴⁹ Metoda, která se obvykle využívá pro nalezení definice pro skupinu institutů, je identifikace této skupiny jako první krok (pro daňové účely by tato skupina mohla zahrnovat: daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, daň darovací...atd.) a poté se hledají znaky, které jsou pro ně společné. Tato metoda je v případě tohoto tématu v prvním kroku problematická, protože se přiklání k výběru daní ve formálním smyslu (tím jsou myšleny právní instituty, které se nazývají „zákonnými daněmi,“). Skupina daní je potom označena je poté velmi omezená, neboť při základním výběru nebyl k dispozici vyčerpávající výčet institutů (naopak, postupuje-li se tímto způsobem, je to spíše mizivý počet)

uvedeným prvkem. Jindy se nejedná o znak (tedy o to, co determinuje daňový závazek od jiných závazků) ale o zásadu, kterou se daňový závazek zpravidla řídí. Rozlišení definičního znaku a zásady tkví v tom, že definiční znak je absolutním kritériem, které, pokud není splněno, vede ke konstatování, že určitý závazek není daní. Zásada naopak proti tomu být naplněna nutně nemusí, jedná se totiž o jakousi tenzi (tíhnutí) k nějakému stavu (definice zásady je obsahem části 6 práce).

Uvedeno na příkladu požadavku některých autorů, kteří požadují, aby daň byla nutně vždy peněžitá: Pokud by peněžitost byla sama o sobě definičním znakem, pak by to nutně znamenalo, že to, co peněžité není, nemůže být daní. Z toho by vyplývalo, že tzv. „naturální daně“ daněmi nejsou, tj. že na tyto daně nebude dopadat ani přísnější regulace obsažená v ústavách jednotlivých států (přísnější požadavek na normotvorbu).

Peněžitost je tedy toliko zásadou, tj. tíhnutím daní k tomu, aby byly peněžité, neboť nepeněžitost s sebou většinou nese větší administrativní potíže a nižší přesnost zdanění.⁵⁰

Ve výše uvedeném kontextu se tedy dají tyto prvky rozdělit následující způsobem

- **definiční znaky daně**, kterými jsou:
 - veřejnoprávnost,
 - jednostrannost a
 - účelem je získání zdrojů pro veřejnou moc a
- **zdánlivé definiční znaky**, kterými jsou
 - stanovení zákonem,
 - stanovení veřejnou korporací,
 - peněžitý předmět plnění,
 - výnos plyne do veřejného rozpočtu,
 - pravidelnost,
 - neúčelovost výnosu daně a
 - nenávratnost daně.

Všem těmto prvkům a kategoriím se věnují následující kapitoly.

⁵⁰ Podrobnější rozbor toho, proč není tento znak definičním znakem je uveden v kapitole 3.3.2.3.

3.3.1 DEFINIČNÍ ZNAKY DANĚ

3.3.1.1 Veřejnoprávnost

U tohoto znaku se vychází z právně-filozofických základů, a to konkrétně z toho, co se rozumí soukromým a co veřejným právem. Byť autor nemá ambici tuto otázku, která se táhne již od dob, co je právo právem, vyřešit, je podstatné zmínit několik základních aspektů.

Tradiční pohledy definující dělicí čáru mezi soukromým a veřejným právem jsou:

- **zájmová teorie ulpiánova**, která říká, že veřejné právo je to, které se týká státu, soukromé to, které se týká jednotlivce (*Publicum ius est, quod ad statum rei Romanae spectat, privatum quod ad singulorum utilitatem*),
- **teorie mocenská** (subordinační), dle níž záleží, v jakém poměru jsou participant dané transakce, tj. zda jsou v rovném postavení či je jeden v nadřízeném (mocenském) postavení a druhý v postavení podřízeném,
- **teorie organická**, která je založena na zkoumání toho, zda postavení (soukromého) jedince je v daném právním vztahu dáno participací (členstvím) v některé veřejnoprávní korporaci (stát, obec, kraj, profesní samospráva); pokud taková platba je závislá na takovém členství, pak jde o veřejné právo a
- **teorie metody právní regulace**, ve které záleží především na charakteru regulace, tj. vzniku, změn, právního vztahu ve vazbě na role jeho jednotlivých aktérů.

Všechny pak v zásadě naznačují obdobnou věc, a to sice, že pro veřejné právo tu musí být určitá veřejná moc. Ta zasahuje do určitého „**přirozeného uspořádání**“, které by mezi lidmi panovalo, nebýt práva veřejného. Do tohoto přirozeného uspořádání (byť jde o teoretický model, neboť člověk v principu inklinuje k tomu být uspořádán v rámci nějaké skupiny) pak zasahuje nějaký společenský příkaz, který je zásahem veřejné moci.

Ve své podstatě tedy vše, co zavazuje větší skupinu, „zavání“ veřejnoprávností, tj. například též vlastnické právo, které působí erga omnes. To nabývá veřejnoprávního charakteru u statků, které jsou dostupné v omezeném množství, tj. typicky půda. Z vlastnického práva totiž plyne například možnost vlastníka omezit vstup na pozemek, což má za následek též omezení pohybu všech (vlastnické právo působí erga omnes). Tento zákaz je pak opřen o možnost vynutit si prostřednictvím státního aparátu, tj. veřejné moci, dodržování

takového pravidla. Ostatně dodržování všech pravidel je opřeno o veřejnou moc, tedy lze s trochou nadsázky říci, že soukromé právo by bez veřejné moci (tj. veřejného práva) nemohlo v praxi existovat.

Toto konstatování ještě více rozvolňuje hranice mezi soukromým a veřejným právem. Není ambicí této práce, aby ho přesně vymezila (ostatně to by vydalo na samostatnou a obsáhlou publikaci). Tato práce hlavně zařazuje veřejnoprávnost mezi základní definiční znaky daně, tj. určuje mechanismus, kterým se dá konstatovat, že ten či onen institut je daní, přičemž detail tohoto konstatování může být někdy sporný.

Například cena nastavené státním, monopolním podnikem spojená s přiděly (kvótami) pro jednotlivce již může mít silný veřejnoprávní náboj.

K rozlišování soukromého a veřejného práva lze dále obecně uvést, že jednotka, pro kterou se veřejnoprávnost či soukromoprávnost určuje, není právní předpis (tj. jednotlivý zákon, či dokonce odvětví), ale je jím jednotlivá norma. V předpisech práva občanského se tedy mohou nalézat a nalézají i normy veřejnoprávní a naopak předpisy práva správního mohou obsahovat normy soukromoprávní.

Teoreticky si lze představit, že by vše fungovalo na platformě smluvní volnosti. V tomto ultra liberálním modelu⁵¹ by se spoléhalo na to, že záležitosti všech (včetně např. územního plánování, ekologie apod.) bude vyřešeno „svobodnou rukou trhu“ tj. nikoliv prostřednictvím veřejné moci, která by v principu nebyla zapotřebí. Vyjde-li se z tohoto modelu, pak to, co je v něm uvedeno, je zcela jistě soukromoprávní, přičemž zásah do tohoto uspořádání znamená v principu zásah veřejnoprávní.

3.3.1.1.1 Původ závazků vůči veřejné moci

Jak právo vzniklo? K tomu lze dospět logickou úvahou. Aby právo bylo, musí být více než jeden. Existují tedy nejméně dvě osoby, na které se právo vztahuje. Právo v této souvislosti může být dvojího původu. Buď se skupina těch, na které se má vztahovat, na něm dohodne (společenská smlouva) nebo jeden právo vůči jiným (a sobě) prohlásí.

Z toho plynou dvě cesty vzniku práv a povinností, a to **kontraktuální** a **autoritativní**. Pro kontraktuální je typické volní jednání, souhlas stran atd., lhostejno, zda je implicitní nebo explicitní. U autoritativního je to pochopitelně naopak.

⁵¹ Pro lepší představu je takový model popsán hlouběji např. v: ROTHBARD, Murray. *Ekonomie státních zásahů*. Praha : Liberální institut, 2005. 443 str. ISBN 80-86389-10-3. s. 102-177.

Prvek kontraktualnosti lze však v jisté míře identifikovat i u autoritativních závazků, a to ve formě tichém souhlasu člověka se systémem a právem, které v dané jurisdikci panuje. Také zde je určitá možnost se z práva určitého státu vyvázat, a to prostou **emigrací**, která však, pokud ji stát zakazuje, není vyvázáním formálním (člověk uteče od systému, který si ho stále formálně nárokuje, ale nemá prostředek na to, aby na něj dosáhl).

Kontraktualní povahu má taktéž **imigrace**, kdy imigranti při získávání azylu, trvalého pobytu či občanství na sebe dobrovolně přenášení práva a povinnosti vyplývající ze současných předpisů.

O obecné kontraktualnosti lze uvažovat při konstruování konceptu veřejné moci jako **společenské smlouvy**⁵², kdy lze tvrdit, že byť stát něco vytváří autoritativně, tak v případě demokratického státu je vše v moci lidu, jehož součástí je i subjekt, jehož vztah k právu je předmětem této dispute. Nicméně role subjektu při utváření této moci je vždy něco částečného, co nemůže nahradit jeho souhlas (či jeho veto). Vůle jedince je totiž představována jen jedním hlasem, který se snadno „rozředí“. K tomu srov. tento případ s rozhodnutím koupit zboží.

Znamená to, že stát se i v tomto směru chová v zásadě autoritativně. Teorii společenské smlouvy se pak přibližuje tím, že respektuje vůli většiny, tj. jedné strany kontrahentů. I přes toto jde ale o autoritativní jednostranný akt, který je do velké míry ovlivňován vůli většiny lidu⁵³. Individuum pak je postaven před rozhodnutí, že buď se tomuto jednostrannému aktu legálně vyhnout tím, že se od státu odpoutá – tj. emigruje nebo se mu začne vyhýbat nelegálně, tj. vstoupí do černé či šedé zóny, nebo se dobrovolně podřídí.

Nejrazantnější formou emigrace je výše zmíněné **fyzické vystěhování**⁵⁴, např. nespokojenost občanů v Německé demokratické republice spojená s emigrací vedla k faktickému vyliďňování a hospodářskému zaostávání/kolapsu.

⁵² HOBBS, Thomas. *Leviathan*. London : Penguin Books, 1968 (poprvé publikováno 1651). 729 str. ISBN 978-0-14-0433195-7.

⁵³ Toto platí nejen pro demokratické státy, ale i pro státy autoritářské. Např. v tzv. socialistických zemích neexistovaly volby (jen formálně), nicméně i přesto byla vůle lidu vnímána, a to ne jejím respektováním, ale spíše obavou z nepokojů a či občanské neposlušnosti. Veřejná moc si tedy namohla dovolit konat zcela vše, ale též musela balancovat na tom, co je ještě snesitelné a co nevyvolá rozbroje u „duší“, které má v moci.

⁵⁴ Mírnějšími podobami emigrace je např. jednání, které vede ke změně daňového domicilu.

Rok	Počet emigrujících
1949	129 245
1950	197 788
1951	165 648
1952	182 393
1953	331 390
1954	184 198
1955	252 870
1956	279 189
1957	261 622
1958	204 092
1959	143 917
1960	199 188
1961	207 026
Celkem	2 738 555

Tabulka 2 Tabulka emigrace z Německé demokratické republiky⁵⁵

Po roce 1961 emigrace díky masivním hraničním opatřením byla násilně výrazně omezena (optikou výše uvedeného posuzování byla omezena možnosti nesouhlasu s tím být součástí určitého státu).⁵⁶ Toto odtržení od státu spojené s přijetím občanství ve státě jiném je asi jednou z radikálnějších variant.

Teoreticky jsou ještě varianty krajnější, a to **zničení státní formy**, tj. revoluce, občanská válka. Z historie je známo v tomto kontextu mnoho příkladů, například revoluce v USA (ta mimo jiné měla daňový podtext), osvobozené boje 19. století na balkánském poloostrově, bolševická revoluce v Rusku a revoluce proti této revoluci.

Nicméně i když přijde revoluce, tak nové zřízení de facto opět znamená jinou novou veřejnou moc – suveréna. Člověk tedy nemůže dosáhnout absolutní svobody,

⁵⁵ BADE, Klaus J., OLTMER, J. *Migration, Ausländerbeschäftigung und Asylpolitik der DDR* [on-line]. Bonn : Bundeszentrale für politische Bildung, 2005 [citováno 6-12-2014]. Dostupný z WWW: <<http://www.bpb.de/gesellschaft/migration/>>

Převzato z: HEIDEMEYER, Helge. *Flucht und Zuwanderung aus der SBZ/DDR 1945/49-1961 : Die Flüchtlingspolitik der Bundesrepublik Deutschland bis zum Bau der Berliner Mauer*, Düsseldorf : b.n., 1994. s. 45.

⁵⁶ Je spravedlivé však také poznamenat, že populační změny byly též způsobeny nízkou porodností (de facto by se dalo hovořit o další formě emigraci – tj. „nepřivedu dítě do této země“).

tj. absolutního práva veta.⁵⁷ I emigrace či revoluce dosáhne jen toho, že je voleno mezi jednotlivými veřejnými mocemi, které nabízejí lepší a pro něj více vyhovující podmínky. Jedinou možností, jak se suverénu vyhnout je vlastně útěk od lidí někam, kam suverén nedosáhne, tj. přijmout statut poustevníka, který nebyl v minulosti raritním jevem.⁵⁸

V oblasti daní je typickým jevem částečné **přesunutí do jiné jurisdikce** (výše zmiňováno jako mírnější forma emigrace), nejklasičtěji změnou daňového domicilu nebo přesunem části nebo celého podnikání do zahraničí. Zamezení odlivu ekonomických činností a ekonomicky činných osob pak do velké míry ovlivňuje suverény v jejich rozhodování (ať již jsou představováni lidem nebo jednotlivcem). Díky tomu jsou suveréni mírnější, ochotní ke kompromisům a de facto spolu také **soutěží**, což je pro oblast daní často skloňovaným jevem.

V každé případě pojetí práva a státu Thomase Hobbesa v konceptu „společenské smlouvy“ není běžným kontraktem, resp. nemůže jako typický soukromoprávní kontrakt obstát, neboť i kdyby bylo připuštěno, že původní veřejné zřízení vzniklo v některém státě na základě dohody (např. dobrovolné podřízení se cizí moci, zvolení si vladaře), bylo postupem času silně korigováno vlivy, které původní dohodě odporovaly a nadto tento kontrakt se začal uplatňovat „erga omnes“, tj. nikoliv pouze jen mezi jeho činovníky, kteří již dávno nežijí, ale i mezi jejich potomstvem, které je zavázáno, ať chce nebo nechce (že se jedná o dědice, tj. právní nástupce není argumentem, neboť by byl zavázán i ten, kdo byl vyděděn, a i ten, kdo by dědictví odmítl). Na tyto veřejné závazky tedy není možné pohlížet jako na o deriváty původní „společenské smlouvy“, ale jako na závazky jednostranné a autonomní.

Jako na soukromoprávní by tedy šlo hledět toliko na „prvotní“ daň, která byla obsahem prvotních sjednatelem společenské smlouvy.

Shrnutí výše uvedeného je, že na právo je vhodné hledět jako na normativní systém, který pochází od suveréna, veřejné moci. Oblasti, které nereguluje, pak jsou oblastmi, které jsou

⁵⁷ Tj. nelze dosáhnout *Quod omnes tangit debet ab omnibus approbari* = co se týká všech, musejí všichni schválit

⁵⁸ V dnešní době je „poustevničení“ již velmi obtížné, neboť ruka suveréna dosáhne téměř kamkoliv, ale např. pro futuro může znovu tento fenomén získat na významu s rozvojem kosmonautiky, kdy touha po tom nebýt regulován může některé nasměrovat tímto způsobem pryč od Modré planety.

volné. Další volnost poskytuje suverén v rámci svých norem, kdy umožňuje projevit vůli stran, tj. oblasti, kde vítězí vůle stran, jsou stejné jako oblasti, které se neregulují⁵⁹.

3.3.1.1.2 Daň jako veřejnoprávní závazek

Daň je bezpochyby oblastí, kde je vůle stran silně potlačena a daň samotná je uvalena z vrchnostenské pozice veřejné moci. **Daňový závazek je tedy závazkem veřejnoprávním.** V historii se čas od času objeví některé instituty, které stojí zato podrobit zkoumání, neboť svou povahou se daním blíží, ale nejsou veřejnoprávní.

Příkladem může být „národní sbírka“ na vybudování nějakého společného zařízení či dobrovolné platby moci veřejné (určené např. na umoření veřejného dluhu).

Rovněž se v historii několikrát vyskytly pravidelné dary na financování nějakého záměru (např. anglický král Karel I. 1625-1649 byl za občanského války financován dary svých příznivců, neboť daně začaly podléhat schválení parlamentu a ten je odmítal schválit^{60,61}) a obecně lze poznamenat, že některé daně se často vyvíjely z původně **dobrovolných příspěvků**⁶², které, jakmile se staly tradicí, se začaly vymáhat, čímž definitivně ztratily soukromoprávní charakter.

Kromě toho, že tyto dary nenaplní další definiční znak daňového závazku, a to jeho nedobrovolnost, jedná se rovněž o plnění, která jsou svou povahou v principu soukromá. Absolutně však zřejmě neplatí, že to, co je veřejné, je vždy povinné, neboť v řadě institutů hraje volní prvek jedince významnou roli a někdy dokonce roli určující pro to, zda se daný institut uplatní či nikoliv (například možno zmínit instituty spojené se sociálním pojištěním, kde má mnohdy osoba na výběr, zda bude či nebude pojištěna, případně jak bude pojištěna).

⁵⁹ Pokud právní řád obsahuje explicitní pravidlo „co není zakázáno je dovoleno“ pak vlastně formálně říká, že reguluje ze své podstaty vše s tím, že tam kde právo dále nic neříká, tam je „povoleno“ vítězit vůli, tj. v podstatě formálně neexistuje prostor, který je volný, neregulovaný.

Toto vede k jednoznačnému závěru, že z hlediska formální struktury práva soukromé právo a jeho volnost vychází z práva veřejného (ústavního, státního). Materiálně by tomu také mohlo být, a to sice po linii úvahy, že nebylo-li by veřejné moci, nebylo by práva a tedy ani práva soukromého.

⁶⁰ MAUROIS, Simon André. *Dějiny Anglie*. Praha : Nakladatelství lidové noviny, 1995. 491 str. ISBN 80-7106-084-4. s. 252.

⁶¹ Tyto dary však přestaly být dary v momentě, kdy začaly být pod pohrůžkou násilí vynucovány. Pokud někdo dar neposkytl, byl vystaven persekuci ze strany královských vojáků.

⁶² SELIGMAN, Edwin R. A. *The Income Tax : A Study of the History, Theory, and Practice of Income, Taxation at Home and Abroad*. New York : Maxmillan company, 1911. 701 str. bez ISBN. s. 4.

3.3.1.1.3 Závazek mezi soukromým subjektem a veřejnou mocí

Pokud se bude vycházet z nejjednoduššího pojetí – závazku toliko dvoustranného, pak lze závazky **dělit na závazky**:

- mezi soukromými subjekty,
- mezi soukromým a veřejným subjektem a
- mezi veřejnými subjekty.

Někdy, zvláště v klasických vztazích soukromého práva, vystupuje veřejná moc ve **stejně roli jako soukromý subjekt** (nákup zboží, služeb apod.). V takové situaci je ho třeba hodnotit jako subjekt soukromý, a to i když je často vztah ovlivněn jinou regulací, např. právem veřejných zakázek. Tento typ regulace však je v zásadě omezující normou pro jednu smluvní stranu (veřejnou moc) a i když tato regulace může v některých případech znamenat i zpětné zrušení uzavřeného závazku od počátku, jedná se stále o soukromoprávní vztah.

Postavení veřejné moci v tomto vztahu je často explicitně normováno v právním řádu, např. § 21 českého občanského zákoníku: „*Stát se v oblasti soukromého práva považuje za právnickou osobu.*“. Pokud je veřejná moc (stát) v tomto postavení, není naplněna veřejnoprávní povaha daného závazku.

V některých případech je soukromoprávní vztah ovlivněn i jinými formami regulace, typické je to v případech energetických odvětví, které často stanovují kontraktní povinnost poskytovatele energie ve vztahu ke konečnému zákazníkovi a zároveň striktní cenovou regulaci. V těchto případech je tedy silná veřejnoprávní regulace uvalena na oba subjekty daného závazku. Nicméně i v těchto případech je povaha závazku takto vzniklého stále soukromoprávní (i když povaha normy příkazující povinnost kontrahovat je veřejnoprávní).

Rovněž mohou nastat případy, kdy na obou stranách závazku je veřejná moc, ale závazek i přes tuto skutečnost je soukromoprávní. Typicky se bude jednat o některé transfery majetku, odkupy apod., pokud se daná transakce neřídí přímo zákony upravujícími hospodaření s veřejným majetkem.

Poslední otázkou pak zůstává, zda může existovat daňový **závazek mezi veřejnou mocí a jinou veřejnou mocí**. V zásadě platí, že ano, neboť i subjekty veřejného práva mohou mezi sebou být v nerovném postavení. Toto postavení je přitom určeno dělbou

kompetencí. Byť řada veřejnoprávních subjektů je od daní, zejména daně z příjmů, osvobozena (typicky centrální banky), v principu platí, že v oblasti daňové mají tyto subjekty většinou postavení příjemce veřejné moci, tj. soukromého subjektu.

3.3.1.1.4 Administrace veřejnou mocí

V některých definicích se často objevuje, že daňový závazek jednak veřejná moc uvaluje a jednak ho ze strany „daňového věřitele“ též spravuje. V tomto kontextu druhé tvrzení nemusí být zcela pravdivé, neboť po teoretické stránce může jako **prostředník** daň pro veřejnou moc spravovat někdo jiný nebo může mít dokonce podíl na daňovém výnosu.

Např. v Neapoli 17. století bylo běžnou praxí, že namísto klasických dluhopisů se výměnnou za poskytnuté prostředky prodávala část daňového výnosu určité daně (rovněž výnosů cel).⁶³ Rovněž v Římě byl v dobách republiky zadáván výběr daní tomu, kdo dal nejvyšší nabídku.⁶⁴ Ještě dále došli Janované, kde věřitelé (spojení do „Banky svatého Jiří“) docílili toho, že dostali do správy část veřejného dluhu, přičemž měli poté velkou roli nejen ve výběru daní, ale též při jejich stanovování⁶⁵.

3.3.1.1.5 Závěr k veřejnoprávnímu charakteru závazku

Definičním znakem daňového závazku je jeho veřejnoprávnost. Tato veřejnoprávnost je v závazku charakteristická tím, že je podstatou daného závazku. V tomto směru je pak třeba odlišovat soukromoprávní smlouvy se silnou veřejnoprávní regulací, které veřejnoprávním závazkem nejsou. Samozřejmě je mezi těmito dvěma instituty tenká hranice, tj. v některých případech může být povaha daného závazku velmi sporná.

Pro určení veřejnoprávnosti je **rozhodující vztah subjektu, který dané opatření (daňový závazek) uvalil, a adresáta tohoto opatření**. Není přitom rozhodující, zda adresátem je subjekt soukromého nebo subjekt veřejného práva.

Veřejnoprávnost nelze chápat ve smyslu veřejnoprávnosti ostatních závazků s daňovým souvisejících. Například vymáhání tohoto závazku nemusí již být nutně spojeno s veřejnou

⁶³ PROCACCI, Guliano. *Dějiny Itálie*. Praha : Nakladatelství lidové noviny. 2010. 496 str. ISBN 978-80-7106-721-4. s. 168-169. Z italského originálu *Storia degli italiani* přeložili JANDEROVÁ, D. VINŠOVÁ, K. KLÍPA, B.

⁶⁴ ADKINS, Lesley. ADKINS, Roy. *Antický Řím*. Praha : Slovart, 2012. 485 str. ISBN 978-80-7391-579-7. s. 46. z anglického originálu *Handbook to Life in Ancient Rome* přeložili KITZLER, Petr a HAVRDOVÁ FATHI, Mai.

⁶⁵ PROCACCI, Guliano. *Dějiny Itálie*. Praha : Nakladatelství lidové noviny, 2010. 496 str. ISBN 978-80-7106-721-4. s. 67. z italského originálu *Storia degli italiani* přeložili JANDEROVÁ, D. VINŠOVÁ, K. KLÍPA, B.

mocí. To, co musí být nutně naplněno, je pouze veřejnoprávnost závazku, který daň konstituuje.

Obecně není smyslem členění na soukromé a veřejné nikoliv dělení a rozdělování práva či právního řádu, ale především poukázání na diametrálně odlišnou podstatu institutů, které jsou regulovány. Tato podstata pak v sobě nese i **aplikaci rozdílných zásad** při aplikaci práva.

3.3.1.2 Jednostrannost vzniku (nedobrovolnost) závazku

Odborná literatura často hovoří o tom, že daňový závazek je charakteristický svou nedobrovolností. A určují tento znak jako definiční znak daně. Tento návrh definičního znaku je však třeba podrobit pečlivému zkoumání.

Především tuto otázku však nelze uzavřít pouze konstatováním, že daň je zkrátka nedobrovolná z důvodu, že tak stanovuje nějaký právní předpis, který má obecnou závaznost. Autorem tohoto předpisu je totiž právě ona veřejná moc, tedy jedna stran závazku, tj. závisí na ní, jak danou věc uchopí, kolik daň bude atd.

Z tohoto důvodu otázka dobrovolnosti a nedobrovolnosti velmi závisí na širší pohledu, ze kterého se na tento definiční znak hledí. Pokud je daňový závazek vnímán jen ze statického pohledu současného práva, pak je nutné dojít ke konstatování, že je objektivní skutečností danou jak veřejné moci, tak poplatníkovi. Nicméně realita je mnohem **dynamičtější** a je zapotřebí hodnotit tento institut z toho pohledu, že veřejná moc je jeho iniciátorem.

Dobrovolnost je dále velmi relativním pojmem a lze ji subjektivně vnímat z různých pohledů (poplatník vs. veřejná moc).

Je vhodné tento pojem a potenciální znak podrobněji zanalyzovat, přičemž je vhodné následně tento definiční znak konfrontovat se znakem, který je potenciálně přílehavější, a to **jednostrannost vzniku závazku**, který lépe vystihuje jednotlivé roviny dobrovolnosti.

3.3.1.2.1 Dobrovolnost z pohledu veřejné moci

Jak bylo uvedeno výše, z pohledu **správce daně (daňového úředníka)** je daňový závazek objektivně danou skutečností, kterou musí respektovat a kterou se musí řídit. Vliv na přijímání legislativy je zpravidla pouze jako potenciální zdroj podnětů či připomínek. Mnohdy některé daňové subjekty mají v tomto kontextu roli větší.

Pokud však je uvažována veřejná moc jako celek, tj. jak zákonodárná, tak výkonná, tak i soudní. Pak je nutné dívat se na celou věc zcela jiným pohledem.

Veřejná moc je totiž **jednostranným prohlášovatelem** tohoto závazku a určuje, zda daný závazek existuje či nikoliv a jaké má parametry. Z pohledu veřejné moci jako celku tedy je daňový závazek ryze subjektivní věcí. Veřejná moc legislativní určuje, jakou má mít podobu. Veřejná moc soudní tuto podobu vykládá a odstraňuje sporné případy a veřejná moc výkonná tento závazek spravuje a uplatňuje práva, případně snáší povinnosti z něho plynoucí.

V rámci klasického rozdělení moci tedy první složka veřejné moci – **moc zákonodárná**, má k dané věci ryze subjektivní a fakultativní přístup. Zde závisí na vůli této složky, zda závazek bude či nikoliv, tj. jedná se o ryze dobrovolnou záležitost. Ta je sice omezena ústavními standardy, nicméně i ústavní standardy lze zákonodárnou mocí měnit.⁶⁶

V tomto kontextu není zpravidla soudní moc pouhou pasivní složkou, ale často se podílí na dotváření legislativy v podrobnostech, kde to nebylo realizováno mocí zákonodárnou. V anglosaském systému práva je toto ještě akcentováno samotným právním systémem, který nemá tak silnou participaci psaného práva jako systém práva kontinentálního.

Za zmínku stojí, že ani moc výkonná není vždy pouhým příjemcem daňového závazku. V jednotlivých zemích je zpravidla možné, aby výkonná moc daň prominula. Prominutí daně lze pak pojímat jako **negativní „závazkotvorbu“** (závazek je dán, ale je možnost ho zrušit), a to někdy dokonce plošnou (pak jde o akt přímo konkurující si normotvorbě).

Z pozice těchto složek veřejné moci vyplývá, že veřejná moc jako celek je nadána jednostrannými změnami daňových závazků a taktéž jejich tvorbou, a to zpravidla prostřednictvím normativních právních aktů. Z pohledu veřejné moci je tedy daňový závazek dobrovolná záležitost posílená tím, že jednotlivec (daňový subjekt) tuto volbu nemůže ovlivnit (k tomu viz níže).

⁶⁶ Je třeba brát zřetel na to, že většina odborníků na ústavní právo hovoří o tzv. „materiálním jádru ústavy“, tj. části, která je v zásadě neměnná. Patří do ní například nemožnost změny v ochraně základních lidských práv atd. Toto však opět nelze posuzovat staticky, a to jednak z toho důvodu, že soudci ústavního soudu se mění a mění se rovněž v čase jejich názory a rovněž se mění názory společnosti, která je tím, kdo tyto soudce přímo či nepřímo do funkcí dosazuje.

Materiální jádro ústavy je tedy v zásadě neměnitelné v krátkodobém horizontu. V horizontu dlouhodobém je změna možná a běžná (např. srov. situaci nahlížení na lidská práva a materiální jádro ústavy 100 let nazpět, bez ohledu na to, o jakou ústavu se jedná).

3.3.1.2.2 Dobrovolnost z pohledu poplatníka

V případě pohledu poplatníka na daňový závazek je velmi často definováno, že poplatník nemá možnost volby a daně zkrátka platit musí. Slovy Benjamína Franklina: „*Nic není v životě jisté, krom smrti a daní.*“

Otázka dobrovolnosti navazuje na **veřejnoprávnost závazku**, a to z toho důvodu, že veřejnoprávnost znamená také zpravidla povinnost (resp. pokud by něco plnily subjekty dobrovolně, nebylo by formulování veřejnoprávní povinnosti pro ně potřeba).

Z podobnosti s veřejnoprávností souvisí také potencialita určité míry volby v **možnosti změny jurisdikce**, a to např. v rámci změn daňového domicilu. To je zjednodušeno v rámci nadnárodních uskupení, která nebrání volnému pohybu osob, zboží a kapitálu, tj. například Evropské unii.

V zásadě každá daň musí mít **kritérium** (např. domicil, rex rei sitae, atd.), které určuje, kam až sahá zdanění. Toto kritérium je pak předmětem plánování poplatníků, kteří ve snaze předejít tuzemskému zdanění parametr tohoto kritéria často účelově nastavují.

Kromě přenesení zdanění do jiné jurisdikce existuje větší či menší možnost předejít daňovému závazku tím, že subjekt bude **předcházet předmětu zdanění**.

Vyhnutí se zdanění způsobem předcházení předmětu zdanění je efekt v ekonomice jasně popsáný. V té nejobecnější rovině je to jev spočívající ve faktu, že s vyšší mírou zdanění se utlumuje ekonomická aktivita, čím je zdanění vyšší, tím je větší utlumení.

Toto pravidlo lze i explicitně logicky odvodit tím, že poplatník kalkuluje, zda se investice vyplatí (neplatí pouze pro aktivity investorů, ale i pro zaměstnance, který „investuje“ svůj volný čas, který obětuje práci). Jestliže by se tato situace počítala prostřednictvím čisté současné hodnoty, tak její zápornou složkou je také daň. Ta **snižuje čistou současnou hodnotu**, kde na jedné straně jsou náklady v podobě vykonané práce a na druhé odměna (snížená právě o daň, která je dalším nákladem).

Samozřejmě, že obyčejný člověk nepočítá čistou současnou hodnotu, nicméně výše uvedený výpočet provede běžným uvažováním, kdy reálně poměřuje, zda a kolik mu námaha vynese peněz. Existence daní v tomto směru pak znamená, že výnos z dané činnosti bude menší. Analogicky to platí ve všech daních.

Je-li poplatník postaven před situací, že brambory v obchodě stojí díky vysokým nepřímým daním neúnosně moc, může tuto komoditu substituovat např. tím, že namísto trávníku zřídí záhon a pokryje část spotřeby tímto způsobem.

Ve všech těchto případech jde o dobrovolné chování poplatníka, které má za účel optimálně alokovat zdroje poplatníka. Daň v tomto kontextu má **efekt odrazující** od určitého chování, což se projevuje tendencí volit při alokaci nezdaněné nebo méně zdaněné statky a služby.

K tomuto závěru se váží i některé zásady pro zdanění, a to například zásada daňové neutrality (viz kapitola 7.3.10), která směřuje v zásadě k odstranění rozdílů mezi zdaněním jednotlivých skutečností a zejména substitutů. Tím poplatník nemá na výběr mezi skutečnostmi, které zakládají a které nezakládají zdanění, a tedy trh zboží a služeb není deformován.

Možností, jak předejít tomu, aby poplatník uzpůsoboval své chování tak, aby se vyhnul předmětu zdanění, je zaměřit daňový závazek na skutečnosti, kterým se lze jen obtížně vyhnout, například na **základní životní potřeby**. V tomto směru tedy lze hovořit o určité **nepřímé nedobrovolnosti**, kdy má poplatník sice stále možnost předejít zdanění, např. tím, že si nebude kupovat potraviny, nicméně ne vše lze na vlastní zahrádce vypěstovat a efektivita takového počínání by byla v principu malá. Tímto způsobem je poplatník nepřímo donucen k tomu daňový závazek přijmout, tj. z jeho strany se formálně v těchto případech o dobrovolnosti jedná, nicméně fakticky je postaven před „hotovou věc“.

V některých případech však poplatník výběr má i po faktické stránce, kdy raději obětuje výhodu svého chování, aby zamezil nevýhodě v podobě daňového závazku. Tímto poté vzniká **daňová distorze**, deformace chování poplatníka (k tomu též kapitola 7.3.10).

Někdy je tato deformace veřejnou mocí zamýšlená a je projevem **alokační funkce daně**, např. směřování k užívání ekologičtějších způsobů činnosti.

V řadě případů však daň vede ryze ke snížení užitku poplatníka. Formálně jde též o alokaci, nicméně nechtěnou a škodlivou. Jednou z těchto nežádoucích alokací je právě výše zmíněný útlum podnikatelské aktivity.

Extrémní příkladem distorze je např. odvození daně od počtu oken v budově, což vedlo poplatníky k jejich zazdívání.

3.3.1.2.3 Dobrovolnost vs. jednostrannost

Na základě výše uvedeného lze tedy shrnout tak, že dobrovolnost a nedobrovolnosti jsou velmi relativní pojmy. Závisí zejména na tom, z kterého úhlu pohledu je na celou věc

nazíráno a v jaké míře obecnosti či konkrétnosti. Konstatování, že daňový závazek je nedobrovolný, je v tomto směru nepřesný a mnohdy zavádějící.

Nicméně popis konsekvencí spojených s dobrovolností a nedobrovolností uvedený výše přeci jen odhaluje něco, co je poněkud odlišné od např. soukromoprávního závazkového vztahu a dobrovolností a svobodnou vůli v něm obsaženém. Tato odlišnost lze vyjádřit tím, že **daňový závazek je jednostranný**, tj. jeho vznik a parametry jsou dány pouze jednou ze stran, a to veřejnou mocí.

V zásadě se tím řeší ono základní dilema dobrovolnosti a nedobrovolnosti, kdy pro veřejnou moc je daňový závazek v zásadě dobrovolnou záležitostí a pro daňový subjekt v zásadě nedobrovolnou.

Jednostrannost je zejména projevem síly, kterou v daňovém závazku má veřejná moc. Zároveň je důvodem, proč je situace poplatníka v oblasti daňových vztahu **méně stabilní** než u ostatních právních disciplín. Z logiky věci totiž bude platit, že závazek (vztah), k jehož změně je zapotřebí souhlasu obou (všech) zúčastněných, je obtížnější měnit než vztah, ve kterém jedna strana může sama měnit podmínky daného vztahu⁶⁷.

3.3.1.2.4 Závěr

Odborná literatura často hovoří o nedobrovolnosti jako charakteristickém rysu a definičním znaku daně. Z výše uvedených důvodů se však jedná o nepřesné zjednodušení celého problému, neboť jedna ze stran daňového závazku je iniciátorem tohoto vztahu (veřejná moc). Z jejího pohledu je daňový závazek dobrovolným krokem, kterým zavazuje i stranu druhou – daňový subjekt, pro kterého je daňový závazek zcela nedobrovolnou záležitostí.

Na základě tohoto je tedy mnohem přesnější mluvit o **jednostrannosti vzniku daňového závazku**, která mnohem přesněji popisuje skutečnou situaci i okolnost jeho vzniku. Snoubí v sobě jednak možnost (dobrovolnost) na straně veřejné moci a jednak nedobrovolnost a neovlivnitelnost na straně daňového subjektu.

⁶⁷ Samozřejmě, že na veřejnou moc působí v rámci legislativního procesu různé skupiny, nicméně de lege bud' nemají v rámci legislativního procesu žádný statut, nebo maximálně statut poradní, připomínkový.

3.3.1.3 Účel závazku – získání zdrojů pro veřejnou moc

Dalším prvkem k identifikaci toho, zda daný závazek je závazkem daňovým, je **jeho účel**. Často podobné instituty, které splňují výše uvedené znaky, se liší pohnutkou, která vede ke vzniku daňového závazku.

V případě daní je touto pohnutkou získání zdrojů. Přitom může jít o **zdroje v jakékoliv podobě**, jak peněžní tak nepeněžní, jak hmotné, tak nehmotné, jak ve formě věci, tak též ve formě povinného výkonu. V tomto směru se tato práce značně odlišuje od jiných teoretických prací, které nepřipouštějí jinou daň než daň peněžitou a tuto peněžitost považují za definiční znak. K tomuto problému viz blíže zdánlivé definiční znaky daně (kapitola 3.3.2). Přitom musí jít o získání skutečné nikoliv jen půjčení zdrojů, které se musí vrátit (v případě bezúročného půjčení je však třeba upozornit, že potenciálně mohlo dojít o získání zdroje v podobě bezúplatné držby peněz).

Získávání zdrojů souvisí s dalším výše uvedeným znakem, a to jednostranností. Právě z jednostrannosti pramení poměrně velká možnost rozsahu této pohnutky (není omezována druhou stranou daňového závazku, kdy není potřeba souhlas protistrany (daňových subjektů).

Pohnutka bývá někdy zpochybňována tím, že stát nemá svou vlastní vůli. Toto tvrzení je však třeba odmítnout, a to v prvé řadě proto, že se zde nehovoří o státu, ale o veřejné moci, a také proto, že za stát s nelze považovat pouze moc výkonnou, která má fungovat v určitých stanovených mantinelech a podle pravidel daných obecně závaznými právními předpisy.

Proces utváření vůle (a tedy i pohnutek) je tedy sofistikovanější a dosti závisí na tom, jak je stát konstituován po stránce politické. V případě absolutní monarchie by to byla vůle panovníka, v případech republiky agregované vůle těch občanů, kteří mají právo volit atd. V tomto směru může dojít ke zvláštnímu jevu, kdy část vůle (pohnutky) může tvořit osoba, na kterou následně dolehne daňový závazek. Nicméně tato vůle této osoby natolik „rozředěna“, že od ní lze zcela abstrahovat.⁶⁸ Nelze tedy vykládat tento jev tak, že by se jednalo o nějakou známku dobrovolnosti.

Účel získání zdrojů vymezuje daňový závazek z množiny jiných závazků veřejné povahy.

⁶⁸ Případů, kdy politické směřování určité země rozhodl jediný hlas je velmi málo. Nadto osoba, která hlasuje nemůže na to, že její hlas rozhodne, rozhodně spoléhat.

K aspektu **veřejné moci** lze dovodit, že se jedná o jakoukoliv entitu, která je nadána veřejnoprávním postavením (k tomu, co je a není veřejnoprávní, blíže kapitola 3.3.1.1). Může se tedy jednat o entitu jakékoliv úrovně, tj. jak stát, tak například zemi, knížectví, federaci i obec či dokonce část obce.

Zdroj je něco, co je využitelné, užitečné, použitelné. Mohou jím být jak peníze, tak i věci naturální povahy. Dokonce zdrojem též může být lidská práce jakožto služba. Vyjde-li se z ekonomie, pak v principu ke každé činnosti je zapotřebí v určitém množství z každého výrobního faktoru, a to práce, půdy či kapitálu⁶⁹. Z tohoto důvodu je vhodné propojit daňový závazek právě s těmito výrobními faktory. Veřejná moc totiž poptává to, co může být dále využito, a ne to, co využito být nemůže. Z tohoto důvodu lze za zdroje označit pouze to, co **má ekonomický význam** (postačí, pokud daná věc může být směněna).

Jestliže daňový závazek směřuje k obstarávání zdrojů veřejné moci, pak musí obsahovat jednoznačnou výhodnost pro veřejnou moc, která se projevuje v zásadní disproporci mezi tím, co veřejná moc v rámci tohoto závazku poskytuje a co obdrží. Tato výhodnost je některými autory prezentována jako absence protiplnění, což však není zcela přesné. Mnohem přesnější je mluvit o **disproporci vzájemných práv a povinností**, které strany mají (úplná absence protiplnění je jen zvláštní případ disproporce). Znamená to, že závazek, který spočívá ve vzájemných, ale radikálně nevyvážených povinnostech, může být též daňovým závazkem.

Uplatňování výše uvedené doktríny s sebou nese určité nejasnosti, které stojí zato vysvětlit. Jsou jimi zejména:

- otázka tzv. **autonomie závazku**, tj. fakt, že není tento závazek pouhou součástí nějakého širšího vztahu,
- otázka pojetí **obecné činnosti státu jako protiplnění** každému občanu, které je poskytnuto za daň,
- vztah daňového závazku a **závazku preventivního a sankčního**.

⁶⁹ Byť je toto tradiční pojetí, bude v principu platit, že půda je určitým druhem kapitálu, který se vyčlenil s ohledem na povahu půdy a k ní navázaných majetkových vztahů v minulosti.

3.3.1.3.1 Autonomie účelu závazku

Některé závazky mohou na první pohled působit jako daňové závazky, nicméně je pouhou **součástí nějakého širšího vztahu** mezi veřejnou mocí a individuálním subjektem. Správnou metodou při určování povahy závazku je tedy uchopení celého vztahu a jeho vyhodnocení jako celku, ne jen jeho určitých segmentů. Pokud by tomu tak nebylo, bylo by možné např. z jakéhokoli závazku, ve kterém se vyskytuje úhrada, oddělit inkasní část a označit ji za daňový závazek.

Například u závazků plynoucího ze sociálního nebo zdravotního pojištění nelze inkasní část pojímat odděleně od faktu, že je (ne ve všech případech) za pojistné poskytnuto pojištění.

Také mohou existovat takové závazky, kdy stát inkasuje (i například stejným postupem jako u daňového závazku) nějaké částky, které jsou však deponovány osobám na zvláštní účty, které se poplatníkovi „otevrou“ až ve stáří. Zde je závazek, který obsahuje povinnost osoby určitou část prostředků takto deponovat, součástí širšího institutu, jehož hlavním cílem není získání zdrojů (byť v určité fázi k tomuto zvýšení dochází a parciálně pouze v oblasti inkasa se veřejná moc o toto také snaží), ale hmotné zabezpečení na stáří⁷⁰.

V České republice je příkladem nedostatku autonomie, která byla řešena dokonce před ústavním soudem, příklad odvodu za výrobu elektřiny ze solárního záření zavedeného od roku 2011, který, byl-li by hodnocen separátně, byl by zvláštní „sektorovou“ daní z příjmů. Nicméně tento odvod nebyl autonomní, ale byl součástí vyššího mechanismu podpory výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů. Podpora byla založena na cenové regulaci tohoto odvětví spolu s kontraktační povinností. Distributoři elektrické energie měli povinnost vykupovat elektřinu vyrobenou z obnovitelných zdrojů s tím, že minimální cena tohoto výkupu byla též stanovena. V zákoně byla též záruka, že minimální cena může z roku na rok klesat jen o určitou rychlostí.

V důsledku rychlého vývoje technologie solárních panelů však došlo k propadu celkových nákladů na výrobu jednotky elektrické energie ze solárních zdrojů. Následně byla cena, za kterou byla elektrická energie vykupována, neúměrně vysoká. To se projevilo masivní výstavbou solárních elektráren a zvyšování množství vykupované energie. V porovnání s běžnou „nezelenou“ elektřinou byla však velmi drahá, což se začalo vážně promítat do cen, které za elektřinu platili koneční spotřebitelé.

Vzhledem k tomu, že formálně nebylo možné snížit výkupní cenu (stanovený mechanismus snižování), došlo k vytvoření neobvyklého mechanismu, a to výše zmíněného odvodu (daně), který „odčerpá“ peněžní

⁷⁰ Tento způsob zabezpečení na stáří se nazývá „opt-out“. V České republice lze odkázat na důchodové spoření, tj. na zákon č. 426/2011 Sb., o důchodovém spoření, a na zákon č. 397/2012 Sb., o pojistné na důchodové spoření, které tento systém prováděly, přičemž zákon o pojistném na důchodové spoření reprezentoval toliko inkasní část, přičemž procedurálně i kompetenčně bylo toto inkaso zcela identické jako u daně z příjmů. V zahraničí tyto systémy fungují obdobně.

prostředky výrobcům ve prospěch státního rozpočtu. Tyto prostředky však budou následně formou dotace rozděleny mezi distributory elektrické energie, což vyvolá tlak na snížení ceny pro konečné spotřebitele.

Toto mimo jiné dokumentuje formální přístup ke zdanění. Zmíněný odvod totiž v České republice spravovaly daňové úřady a nadto zcela identicky jako u daní. I přesto se o daň nejedná, neboť není autonomní. Jejím účelem není získání zdrojů, ale cenová regulace, tj. redukce přehnaně vysokých výkupních cen. S ohledem na toto materiální posouzení, je tedy třeba dojít k závěru, že celé uvalení tohoto odvodu bylo ve výsledku velmi nerozumné, neboť obdobného účinku, ekonomického i právního (včetně ústavně-právního) by se dosáhlo zásahem do vlastní cenové regulace zákonem. Zvolené řešení tedy zbytečně zatížilo správce daně, dotčené soukromé subjekty a též rozdělovaatele dotace a navíc přivedlo do systému značnou nepřehlednost a komplikace.

V reálném světě však vše souvisí se vším a oddělování může být někdy obtížné. V tomto směru je vhodné vždy při zkoumání autonomie institutu hledět na jeho **přímé vlivy a jeho účel** a prostřednictvím nich separovat jednotku, která poté podlehe posouzení, zda se jedná o daňový závazek či nikoliv.

S autonomií daňového závazku souvisí autory často uváděný prvek, a to účelnost, tj. prvek závazku, který veřejné moci určuje, jak má být se získanými zdroji naloženo. Sama **účelnost či neúčelnost** definičním znakem daně není (viz kapitola 3.3.2.6). Nicméně v některých případech je určení, jak budou zdroje využity vodítkem, které je schopno ukázat na autonomii daňového závazku

Například smí-li být zdroje odváděné státu za jízdu na veřejných silničních komunikacích využity toliko na jejich opravu, pak tento závazek není autonomním závazkem, ale je propojen s jinými závazky, které garantují způsobilost provozu těchto komunikací.

3.3.1.3.2 Obecné činnosti státu jako protiplnění

V rámci zkoumaných definic (viz příloha č. 1) existují v principu dva přístupy k zodpovězení otázky týkající se vzájemných práv a povinností veřejné moci a daňového subjektu:

- jeden typ definic tuto nerovnost v zásadě nevidí s tím konstatováním, že výše zmíněná disproporce je narovnávána tím, že **daňový subjekt se těší z obecných činností veřejné moci** a veřejné správy a
- druhý typ přístupů vyvážení této nerovnosti nevnímá a **souvislost s daňovým závazkem nevidí**.

Hodnocení těchto dvou přístupů závisí na vyhodnocení výše uvedené autonomie závazku a na přístupu k daním jako celku (viz výše uvedená kapitola 3.1), která rozlišovala dva základní koncepty daně, a to „spravedlivý příspěvek“ a „loupež“.

Ti, kteří budou hodnotit daň jako spravedlivý příspěvek, ti vidí nutně protiplnění v podobě péče státu. V tomto směru je pak otázkou, zda touto logikou nepůjde vždy namísto daně o paušalizovaný poplatek, neboť tomu odpovídá pro poplatek typické „něco za něco“.⁷¹

Naopak ti, kteří vnímají daň jako loupež (ať již nutné zlo nebo v zásadě výpalné), toto protiplnění nespátřují (resp. nehodnotí ho jako ekvivalentní), tj. jsou v zásadě přesvědčení o tom, že daňový závazek je závazkem, který je „nefér“, tj. jedná se o něco, co je pro poplatníka nevýhodné. Z tohoto nefér jednání poté profituje veřejná moc.

Výše uvedené je pohledem daňového subjektu, nicméně **klíčová je pohnutka veřejné moci**, která daň uvaluje, tj. vůle odčerpávat a získat zdroje, lhotejno na tom, zda se to povede či nikoliv. Jinými slovy může existovat daň, která nenačerpá žádné zdroje (např. vlivem ekonomické situace se změní podmínky tak, že inkaso této daně bude zanedbatelné).

Není tedy podstatné, jaké je rozpoložení poplatníka, který je daní poctěn/utiskován. Podstatný je postoj a vnímání tohoto závazku objektivně, tj. zda jde o závazek, který je oboustranně spravedlivý anebo jde o akt, který má vytvářet vůči daňovému subjektu nerovnost v podobě odčerpávání zdrojů.

3.3.1.3.3 Daňový závazek a závazky preventivní a sankční

Preventivními a sankčními závazky⁷² se rozumí ty typy závazků, u kterých je účelem zamezit výskytu určitého jednání či výskyt tohoto jednání omezovat. Takový závazek tedy není primárně zaměřen na inkaso, ale na **regulaci určitého jednání** či jevu.

Nejvýraznějším zástupcem preventivních a sankčních závazků je trestní právo a právo správního trestání⁷³, nicméně pod preventivní či sankční závazky lze subsumovat i v některé další instituty.

⁷¹ Obecné právo v tomto kontextu nedává jednoznačnou odpověď. Stát by měl vykonávat svou moc ve prospěch lidu, tj. jako dobrý hospodář, nicméně z toho nutně neplyne jasná odpověď na otázku, zda je veřejná správa tímto spravedlivým protiplněním či nikoliv. Zcela jistě však některým poplatníkům budou výhody (a vliv) veřejné správy natolik vzdáleny, že lze jen těžko hovořit o protiplnění.

⁷² Je otázkou, zda není sankční podmnožinou preventivního, nicméně pro účely této práce se raději využívají oba dva tyto termíny. Sankce sama o sobě totiž v některých případech nemusí mít ryze preventivní význam, ale je též prvkem odplaty společnosti vůči zavrženíhodnému jednání, tj. prvkem pro společnost stmelujícím (se všemi výhodami i nevýhodami, které z toho plynou).

V oblasti daňové mají sankční nebo preventivní povahu spotřební daně v tzv. severských zemích, kde díky nim je nízká oficiální spotřeba alkoholu. Spotřební daně jsou zde nastaveny v tak vysoké míře, že vstupují do tzv. **zakázaného pásma Lafferovi křivky**⁷⁴, čímž má zjevně „rdousící efekt“ (k tomu blíže v kapitole 7.2.4.1). Takové instituty pak jsou daněmi pouze podle svého názvu. Ve skutečnosti se jedná o zmíněné preventivní nebo sankční instituty.

Účelem preventivního a sankčního práva je tedy působit preventivně vůči nějakému druhu jednání, a pokud nastane, tak ho sankcionovat. Primárním účelem této sankce není získání zdrojů pro veřejnou moc, ale znepríjemnění situace toho, kdo takové jednání činí či o tom přemýšlí (prevence). Někdy může být důsledkem určitý prospěch pro veřejnou moc, např. propadnutí věcí, peněžité pokuty či tresty v podobě nucené práce, nicméně toto je důsledek pouze sekundární.⁷⁵

V některých případech však může být též problém opačný, a to sice institut, který formálně působí jako sankce, nicméně je ve skutečnosti daní. Potenciální případy tohoto jednání lze najít jak v historii, tak v současnosti:

- **zabavování majetku** při různých politických a sociálních převratech (např. arizace židovského majetku před a v průběhu II. světové války, zabavení majetku německého, italského nebo maďarského obyvatelstva po II. světové válce, konfiskace majetku po českém stavovském povstání, vyvlastňování majetku odsouzeným při nástupu komunistických hnutí, atd.),
- tresty pro německé zajatce po II. světové válce, díky kterým získal SSSR **bezplatnou pracovní sílu**,

⁷³ Rozlišování těchto dvou kategorií je spíše záležitostí formální, užitnou zejména pro procesní a kompetenční normy. Rozlišení spočívá v principu v tom, zda jde v rámci uplatnění dané normy udělit trest odnětí svobody či nikoliv. Sankce odnětí svobody se totiž pojí ve většině států s nutností toho, aby o ni rozhodl soud. Naproti tomu u sankcí, kde se zpravidla udílí pokuta, postačí rozhodnutí úředníka veřejné moci. Tito úředníci jsou z hlediska nákladů výhodnějšími než soudci, tj. kde je to možné, tj. kde nelze udělit trest odnětí svobody, náleží pravomoc jim.

⁷⁴ Na této křivce, pak část osy za vrcholem představuje z hlediska daňového tzv. „zakázanou zónu“, v rámci které by nemělo být daňové břemeno ukládáno. V této části osy je totiž zdanění tak vysoké, že omezuje spotřebu do té míry, že celkový výnos je menší než v situaci, kdy by daňové břemeno bylo nižší. Jestliže se pak „daňové břemeno“ pohybuje v této zakázané zóně, je to dosti dobrým vodítkem k tomu závěru, že daný institut daní není, ale jedná se právě o preventivní nebo sankční závazek.

⁷⁵ Jinak se k tomuto vyjádřil Nejvyšší soud Spojených států, a to případu *Steward Machine Company v. Davis*, ze dne 24. dubna 1937. Dostupný z WWW: <<http://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/301/548.html>>, které připouští, že hlavní účelem daně může být i nefiskální, čistě regulatorní záměr. V tomto kontextu je třeba se však zaměřit na účel tohoto rozhodnutí, kterým bylo zjištění, zda jsou platby (závazky) na finanční krytí výplat podpor v nezaměstnanosti v souladu s Ústavou Spojených Států. Kladná odpověď nemění nic na faktu, že po materiální stránce nemusí jít o daň. Na druhou stranu lze dávky v nezaměstnanosti chápat jako veřejnou službu, tj. jestliže jsou platby (závazky) určeny na finanční krytí této platby, je naplněna i definice v tomto bodě.

- případy, kdy výkonná moc **cíleně využívá stávajících preventivní a sankční prostředky k fiskálnímu výnosu**; příkladem může být kontrola rychlosti jízdy automobilů na hranici obce nebo striktní dodržování dopravních předpisů v místě hůře řešené dopravní křižovatky; v obou těchto případech výkonná moc rezignuje na prevenci, kterou by mohla zařídit např. posunutím hranice obce, lepším značením křižovatky; a sleduje spíše fiskální výnos (získání zdrojů).

3.3.2 ZDÁNLIVÉ DEFINIČNÍ ZNAKY

Tato kapitola popisuje ty prvky, které jsou často jako definiční znaky uváděny, nicméně jimi nejsou. Zdroj těchto domnělých definičních znaků je **odborná literatura**, ale i **obecné povědomí**.

Dokazování toho, že se o definiční znak daňového závazku nejedná, lze provést několika způsoby. Nejčastěji však tak, že se prokáže neaplikovatelnost daného kritéria obecně. K tomuto se používá dovedení dané situace „**ad absurdum**“, neboť právě v krajních situacích se projevuje nedostatečnost daného kritéria.

Dalším způsobem jak vyvrátit dané kritérium je poukázání na jeho **formální podstatu**. Ta se dá velmi snadno obejít modelováním materiálně stejného případu zachyceného v jiné formě. Ani tyto znaky nebudou tedy pravými znaky vymezení daňového závazku.

To, že daný znak není definičním znakem daňového závazku, nutně neznamená, že je pro další části práce nepoužitelný. Některé tyto znaky jsou totiž **daňovými zásadami**, které jsou mylně za znaky považovány. Vysvětlení, proč je záměna takto jednoduchá, spočívá ve zpravidla vysoké korelaci předmětného zdánlivého znaku vzhledem k daňovému závazku. Tato korelace pak tedy zpravidla představuje určitou tenzi (tíhnutí), což je, jak bude níže uvedeno, dobrým předpokladem pro to, aby tento prvek byl zásadou (viz kapitola 6.1).

3.3.2.1 Závazek stanovený zákonem

Existuje-li nějaký vztah, pak pro určení jeho charakteru je irelevantní, jestli stanoven aktem zákonodárné či výkonné moci a zda má takový akt sílu zákona či nikoliv. Daň tedy nepřestává být tedy daní jen proto, že se opírá o normu ztvárněnou jinde než zákonem. Toto konstatování však nijak neodporuje ústavním požadavkům, které požadují její stanovení zákonem (či normou obdobné síly). Naopak toto konstatování umožňuje, aby se dané pravidlo vůbec mohlo uplatnit.

Zařazuje-li se v některých teoretických publikacích normování zákonem do definičního znaku daně, pak se a contrario tvrdí, že to, co není stanoveno zákonem, není daní. Touto argumentací pak **znemožní aplikaci ústavního pravidla** „daně se mohou stanovit pouze na základě zákona“, neboť to, co nebude na základě zákona, není daní, tj. tomuto pravidlu nepodlehne.

Byl-li by u moci autoritativní vládce, který by vyhlásil povinnost speciální platby, která bude příjmem státního rozpočtu, toliko dekretem (rozhodnutím), pak z materiálního pohledu jde i tak o daň. Bylo-li by konstatováno, že se o daň nejedná, pak by se samo popřelo ústavní pravidlo o povinnosti normovat ji zákonem (každý institut nenormovaný zákonem by totiž nebyl tímto omezením stížen). Ústavní pravidlo by tedy mělo nulový obsah.

Jinými slovy lze říci, že zde dochází k záměně tradičního ústavního pravidla, které má zakotveno většina států, a definičního znaku daně.

Analogicky: Pokud by byl zákon, že ten, kdo chová jako domácího mazlíčka slona, ho musí označit zelenou stuhou, tak prostý stav, že všichni „domácí“ sloni v dané zemi jsou aktuálně označeni zelenou stuhou, neznamená, že zelená stuha je znakem slona, který ho odlišuje od jiných živočichů.

Jedná se tedy o **kritérium ryze formálního charakteru**. Nicméně má svůj význam z hlediska zajištění správné dělby moci, tj. jde o daňovou zásadu blíže popsanou v kapitole 7.4.1.1.

Druhá praktická poznámka směřuje tam, že fakt, že by se z množiny daní vyloučila celá řada těch daní, zejména **daní historických**, které nebyly stanoveny zákonem (např. královským výnosem atd.), byť materiálně jsou svou povahou identické jako ty současné. Nadto některé daně jsou stanovovány (alespoň zčásti) i jinými normami, typicky normativními právními akty místních veřejných správ.

3.3.2.2 Závazek stanovený veřejnou korporací

Kritérium toho, že závazek musí být stanoven veřejnoprávní korporací lze vnímat ve dvou rovinách, a to

- veřejná korporace vydává normu, která tento závazek, případně způsob jeho vzniku, **zakládá**,
- veřejná korporace někdy provádí tzv. „stanovení“ („vyměření“) daně, což je proces vedoucí k jejímu individuálnímu určení u každého poplatníka, tj. **součástí správy daně**.

V prvním případě je tento znak odmítnout zejména z toho důvodu, že nemusí nutně platit pravidlo, že veřejná korporace je vydavatelem oné normy. Tuto normu může v principu vydat jakýkoliv subjekt, který bude nadán potřebnou veřejnou mocí. V dnešní době jde však o jen teoretickou situaci, neboť veřejná moc nadaná k tomu vydávat daňové normy je ztělesněna státem, tj. tento definiční znak by **splynul s definičním znakem veřejnosti**.

Vliv tzv. Svatojiřské banky v italském Janově, která byla sdružením věřitelů tohoto městského státu, zasahoval i do procesu stanovování daní.

Pokud jde o druhý možný výklad, pak ryzí povaha tohoto pojetí je dnešní praxí značně narušena. Nejen že tato podmínka být naplněna nutně nemusí, ale dokonce v řadě případů ani naplněna není. Pomine-li se výše uvedený příklad extrémní případ Svatojiřské banky, tak určitý stupeň **privatizace** je totiž obsahem správy daní téměř v každém státě⁷⁶. Na stanovení daní tedy reálně participuje více subjektů než pouze veřejnoprávní autorita. Správa daní tedy téměř nikdy není ryze záležitostí veřejnoprávního subjektu, což však nic nemění na tom, že má stále **veřejnoprávní charakter**.

Dalším příkladem jsou instituty daňového charakteru, které jsou inkasovány ryze soukromoprávní entitou, například veřejné **zdravotní pojištění** má v řadě států spíše charakter daňový. Historicky pak bylo běžné, že daň pro veřejnou moc vybíral přímo soukromý subjekt.

Proto stanovení závazku veřejnoprávní korporací není relevantní funkce daňového závazku.

3.3.2.3 Peněžitý předmět plnění hlavního daňového závazku

Podle některých definic je základním rysem daňové povinnosti typ plnění, přičemž pouze peněžitě plnění může být daní. V tomto směru se tato práce vydává poněkud jiným směrem než řada **teoretických publikací** věnujících se daním, které stojí na tom, že definičním znakem daně je, že plnění v rámci hlavního daňového podzávazku musí mít peněžitý

⁷⁶ Privatizace v současných moderních správách prostupuje více, než si mnozí připouští. Zajišťování výpočetních systému, programování interních softwarů či provádění analýz, vyhledávání rizikových subjektů nebo i prostě provedení srážkové daně či samostanovení daně daňovým subjektem jsou dnes předmětem outsourcingu. Blíže k tomu BYRNE, Peter. *Privatization in the area of tax administration : An overview*. [online] Harvard University, [citováno 8-6-2016] 19 str. Dostupný z WWW : <www.cid.harvard.edu/hcid/508.pdf>.

charakter. Podle těchto to, co nemá peněžitý charakter, není daní. Tento přístup je však třeba odmítnout, a to s poukazem na celou řadu argumentů.

Prvním je důkaz opakem, který se dá přednést v podobě tzv. **naturálních daní**, které zejména v minulosti byly pro nedostatek oběživa zcela běžné. Zastánci ryzí peněžitosti se s tímto argumentem vypořádávají tím, že se jednalo o jakési „protodaně“, tj. nelze je řadit do kategorie dnešních daní. Kromě toho, že se při tomto tvrzení nelze zbavit pocitu o účelovosti daného tvrzení (ve snaze uhájit peněžitost), jde zároveň o velmi statický názor. Do budoucna totiž nelze vyloučit resuscitaci naturálních daní, které se mohou osvědčit například v situaci, kdy peníze přestávají fungovat jako spolehlivý prostředek (například v případech hyperinflace), nebo v případech, kdy není vhodné či je obtížné daný produkt převádět na peněžní prostředky nebo by to bylo neekonomické⁷⁷. Ostatně z těchto důvodů se v minulosti preferovaly právě daně naturální.

Například v roce 296 zavedl Diocletianus nový daňový systém. Začalo být běžnější vybírání daní v naturálních (například obilí, oblečení či vínu), a to zejména kvůli zásobování vojska a vyplácení civilních sluhů.⁷⁸ V tomto případě tedy k určité resuscitaci naturálních daní došlo.

Druhým argumentem je poukázání na výše již několikrát zmiňovanou potřebu materiálního (a ne formálního) uchopení problému. Vyjde-li se z generálního pojetí daně, tj. z toho že daň může být „spravedlivým příspěvkem“ či „legalizovanou loupeží“, je přeci lhostejné, zda se tento příspěvek/loupež odehrává formou odebrání peněz nebo odebráním jiné věci, nadto věci, která je též genericky určená nebo věci, která slouží dokonce též jako platidlo.

Daň uvalená na zlaté pruty či některé generické cenné papíry stálé hodnoty (dluhopisy apod.), která by spočívala v odevzdání určitého množství těchto věcí, by měla zůstat daní.

Peněžitostí, byl by dán nepřirozený rozdíl v situacích, kdy někdo je zavázán dát 5 mincí a někdo je zavázán dát něco v ceně 5. Ve skutečnosti je to z hlediska participantů daňového závazku majetkově identické.

Tento přístup by mohl být také aplikován šířeji například pro **služby**.

⁷⁷ Typicky v situaci, kdy veřejná moc daně vybírala kvůli okamžité spotřebě, tj. mnohdy bylo racionálnější daň vybrat např. ve formě obilí než nutit daňový subjekt, aby obilí prodal, zaplatil v penězích a následně státní úředník penězi zboží opět nakupoval.

⁷⁸ ADKINS, Lesley. ADKINS, Roy. *Antický Řím*. Praha : Slovart, 2012. 485 str. ISBN 978-80-7391-579-7. 46s. Z anglického originálu *Handbook to Life in Ancient Rome* přeložili KITZLER, Petr a HAVRDOVÁ FATHI, Mai.

Není rozdíl mezi tím, když někdo stráví 1 hodinu ve veřejných službách a situaci, kdy zaplatí ekvivalent 1 hodiny jeho platu. Je to stejné jako na straně státní správy, pro kterou není rozdíl mezi 1 hodinou bez námahy a platbou ve výši, která je potřebná pro zaměstnání někoho na stejnou práci.

Pracovní služba, povinnostní (nucená) práce⁷⁹ tedy může mít též daňový charakter, pokud naplňuje další definiční znaky. Nelze sem tedy řadit povinnou práci jako formu trestu, neboť nenaplňuje základní účel daně, a to je získání zdrojů pro veřejnou moc. Samotná nucená práce za účelem získání zdrojů i potrestání je dnes ve většině států ústavou zakázána, nicméně z historického⁸⁰ a teoretického hlediska je s pracovní službou třeba zacházet uvedeným způsobem. V minulosti však také často platilo, že veřejná moc připouštěla, aby daňový subjekt zvolil, formu úhrady v rámci daňového závazku. Mohl buď pracovat nebo se vykoupit penězi. Tato substituce dokazuje nepodstatnost lpění na formě plnění.

Existují také argumenty, že nepeněžní příjem veřejného rozpočtu je **těžko ocenitelný** oproti příjmu peněžnímu, a proto na ně třeba nahlížet úplně odděleně. Faktor ohodnocení je nicméně problémem pouze účetního (oceňovacího) charakteru a případné větší náročnosti administrativy, tj. nemůže mít vliv na materiální rozhodnutí o tom, zda jde nebo nejde o závazek daňový⁸¹.

Případná argumentace spočívající v tom, že u nepeněžitých daní je obtížné **ocenění**, je tedy argumentem týkajícím se efektivity takových institutů ne důvodem, proč nemohou mít tento charakter (výhody a nevýhody naturálních daní byly zmíněny výše).

Peněžní povaha plnění v daňovém závazku tedy není definičním znakem daňového závazku. Nic to však nemění na faktu, že k daňovému závazku patří, a to jako zásada daňového práva. K tomu blíže v kapitole 7.3.1.2.

⁷⁹ Byť v minulosti byla častou záležitostí, např. pod označením *corvée* či *roboť*.

⁸⁰ Pracovní služba se masově vyskytovala i v poměrně nedávné historii v nacistickém Německu („Reichsarbeitsdienst“), kdy od roku 1935 byla tato služba povinná pro muže i ženy od 18 do 25 let. Prostřednictvím těchto lidských zdrojů byly mimo jiné vybudovány některé zásadní projekty jako např. dálniční síť. Blíže viz SCRIBA, Arnulf. *Der Reichsarbeitsdienst (RAD)* [online]. Berlín : Deutsches Historisches Museum, 2014 [citováno 21-4-2015]. Dostupný z WWW: <<http://www.dhm.de/lemo/kapitel/ns-regime/ns-organisationen/reichsarbeitsdienst.html>>.

⁸¹ Viz obdobným způsobem uvažující rozhodnutí Nejvyššího soudu Kalifornie, *Perry v. Washburn*, z července 1862, Dostupný z WWW: <http://web.lexisnexis.com/research/retrieve?_m=7e8732ab2c1f6180731d5e0d5e21f706&docnum=1&fmtstr=FULL&startdoc=1&wchp=dGLbVzt-zSkAz&_md5=5761483ebfc10af7b654fd8fb1d6081f>

Toto rozhodnutí připouští možnost, aby byla daň placena v podstatě jakýmikoliv prostředky, např. obilím, zlatým prachem. Záleží na judikatuře konkrétního státu, které prostředky připouští (primárně však rozhodnutí řešilo možnost platby prostřednictvím státem vydaných dluhopisů).

3.3.2.4 Výnos plyne ve prospěch veřejného rozpočtu

To, co je a není rozpočtem, je do velké míry **formální** záležitostí. Rozpočet lze vymezit ve dvou základních významech, a to jako určitá evidence (tj. bilance či plán)⁸² nebo jako shromaždiště zdrojů (tj. určitý fond)⁸³.

Jde-li o **evidenci**, pak toto pojetí je ryze formální veličinou. Zaevidování určitého závazku (pohledávky, plnění) nerozhoduje o jejím charakteru. Kauzalita by v tomto směru měla být převrácená, tj. povaha určité transakce by měla rozhodovat o jejím zaevidování, což je projevem zásady materiální pravdy, která se aplikuje též v jakémkoliv účetním systému⁸⁴.

Pojetí rozpočtu jako peněžního **fondu** je již více směřující k materiální povaze věci, nicméně je spíše menšinovým pojetím. Určuje místo, kde dochází ke shromažďování zdrojů před jejich dalším využitím, tj. inklinuje k tomu, že účelem jejich použití a účelem výběru je financování veřejných výdajů. Nicméně směřování do fondu určuje pouze následné nakládání s prostředky, tj. nijak přímo nezasahuje do vztahu mezi stranami daňového závazku. Z tohoto důvodu nelze považovat kritérium plynutí výnosu do veřejného rozpočtu za definiční znak daňového závazku.

Plynutí do veřejných rozpočtů se do jisté míry překrývá se znakem veřejnoprávnosti a zásadou peněžitosti.

3.3.2.5 Pravidelnost

Mezi často uváděné definiční znaky daně patří, že jsou uvalovány pravidelně. Někteří teoretičtí autoři s tímto konceptem pracují, jiní připouštějí, že jde o **pouze převážný znak** (tj. fakticky deklarují, že nejde o definiční znak, ale o korelaci).

Vyvrácení tohoto prvku jako definičního znaku spočívá zejména v důkazu opakem. Ten je viditelný u některých jednorázových daní, které se v minulosti vyskytují

⁸² BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 4. aktualizované vydání. Praha : C. H. Beck, 2006. 771 str. ISBN 80-7179-431-7. s. 86-91.

⁸³ BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. 332 str. ISBN 978-80-7478-045-5. s. 17-18.

⁸⁴ Některé typy rozpočtů byly jako tzv. kamerální účetnictví jedním z účetních systémů. Je třeba konstatovat, že kamerální tradice, která se uplatňovala v německých zemích i v Rakousku a Rakousko-Uhersku (na území České republiky do roku 1954) ovlivnila i současné rozpočetnictví veřejné moci. K tomu viz podrobněji JANHUBA, Miloslav. *Teorie účetnictví : výběr z problematiky*. Praha : Oeconomica, 2010. 175 str. ISBN 978-80-245-1662-2. s. 12-15.

Například v králové měli jen omezený přístup k tomu, aby daně vyhlášovali. K vyhlášení daně mohlo dojít např. v mimořádných případech (jako válka) nebo v rámci „péče o rod“, tj. pro účely věna královi dcer.

Řada dnes úspěšných moderních daní začínala jako daně mimořádné, často **válečné**. Čas od času se mimořádné daně vyskytují i v relativní přítomnosti.

Příkladem může být pokus o zdanění státních příspěvků na stavební spoření v České republice nebo odvod z fotovoltaických elektráren, které mají jen velmi dočasnou povahu. Typickou jednorázovou daní je pak mimořádná daň na bankovní depozita a dluhopisy uložená u kyperských bank v roce 2013 (požadavek Mezinárodního měnového fondu pro udělení překlenovacího úvěru pro kyperský stát).

Pravidelnost se vyskytuje u dnešních moderních daní a souvisí jednak s efektivitou daní (pro pravidelně daně lze mít trvalý zkušební aparát), nižším administrativním břemenem pro daňové subjekty a jejich legitimními očekáváními. Z těchto důvodů není definičním znakem daně a je řazena mezi daňové zásady (blíže viz kapitola 7.3.3).

3.3.2.6 Neúčelové určení výnosu daně

Účelovost výnosu daně je součástí daňového závazku. Spočívá v tom, že inkaso daně je určeno na konkrétní účel. Znamená to, že součástí daňového závazku může být dodatečné pravidlo pro veřejnou moc, kterou povínuje k využití zdrojů získaných daňovým závazkem ke konkrétnímu účelu.

Hranice mezi tím, co je již účelové a co není, je kritériem velmi **relativním**. V nějaké míře obecnosti existuje účelovost v každém daňovém závazku, neboť ten v sobě obsahuje určení rozpočtové destinace (státní rozpočet, obecní rozpočet, environmentální, fond veřejné infrastruktury), tj. určuje, která ze složek veřejné moci bude daný výnos užívat, což v případě některých úzce zaměřených složek veřejné moci značí i konkrétní využití.

Relativita institutu účelovosti a neúčelovosti daně je široká, neboť hranice toho, kdy se výnos stane výnosem účelově určeným, není, resp. je značně vágní. Toto kritérium je tedy jako obecný znak daňového závazku (či jakéhokoliv jiného institutu) nevhodné. Nicméně obecně se za účelově vázaný výnos nepovažuje ten výnos daně, který je určen na **obecnou potřebu veřejné moci**.

I pokud by se podařilo exaktněji stanovit to, co znamená účelnost využití výnosu, i tak by bylo nesprávné nezařadit daný závazek mezi závazky daňové jen proto, že se veřejná moc zaváže, že získané prostředky využije právě určitým způsobem.

Další argument spočívá v tom, že vázanost nějakým účelem je pouze určitá **dodatečná povinnost veřejné moci**, která nemění charakteristiku závazku.

Příkladem mohou být tzv. daňové asignace, tj. možnost daňového subjektu určit, jak bude daň (či její část) využita. V tomto případě má daňový subjekt právo zavázat stát k tomu, aby prostředky utratil určitým způsobem, určitým účelem.

Dalším případem jsou též mimořádné daně, které jsou vyhlášovány v rámci mimořádných situací, například válečné daně, povodňové daně, protischodkové balíčky a jiné. Sam název těchto daní ukazuje, kam bude směřován jejich výnos. Určení užití výnosu nemá pak žádný dopad na charakter daného vztahu (nepřekračuje-li hranici mezi účelností výnosu a účelností závazku jako celku).

Přes toto vše je pro daňový závazek **nízká míra určení účelovosti** využití získaných zdrojů charakteristická. Důvodem je snaha vlády o získání prostoru pro možnost reagovat, tj. rozdělovat výdaje dle její politiky. Účelové určení výnosu daně tedy není definičním znakem daňového závazku, nicméně jedná se o daňovou zásadu (viz kapitola 7.3.8).

Účel využití výnosu je dále třeba dále odlišit od účelu závazku jako celku. Veřejná moc totiž může také vybírat prostředky, které mají spíše soukromoprávní povahu, nicméně se při tom může používat procesní předpis, který se používá pro správu daní.

Například v České republice a v řadě jiných států fungoval II. pilíř důchodového systému, který byl zprostředkováván státem a jeho daňovými orgány. Veřejnou mocí byl tak organizován výběr pojistného, které bylo následně připsáno ve prospěch soukromých účtů u soukromých finančních institucí. Byť v České republice byl tento vztah (z praktických důvodů) modelován a spravován stejně jako daň, nejednalo se o ni. Ve skutečnosti totiž nebylo účelem daného vztahu získání zdrojů pro veřejnou moc, ale pouze organizace soukromého zabezpečení na stáří.

Směšování účelu závazku jako celku s účelem využití zdrojů, je tedy chybou⁸⁵.

3.3.2.7 Nenávratnost daně

Kritérium nenávratnosti je zmiňováno zejména v koncepcích daně jako plnění, v rámci kterých se často zdůrazňuje, že plnění je jen **jednosměrné** a odlišuje tento vztah od jiných institutů.

⁸⁵ Tato chyba může vycházet z užití konceptu daně jako plnění, neboť spojení „účel plnění“ může znamenat jak účel vzniku plnění, tj. účel daně (neúčelnost lze pak chápat jako neoprávněnost), tak také účel užití výnosu z tohoto plnění, což jsou dvě rozdílné záležitosti.

V rámci koncepce daně jako závazku s určitým svým vlastním niterním obsahem toto není třeba zdůrazňovat. Nenávratnost je již zakotvena ve vzájemných právech a povinnostech stran, které jsou specifikovány daňovým závazkem, přičemž nenávratný charakter převedených hodnot **vyplývá z účelu daně**, tj. získání zdrojů pro veřejnou moc (viz kapitola 3.3.1.3).

Nadto jde potenciálně o znak matoucí, neboť u řady daní dochází k **následným korekcím** daňové zátěže. Ta může vyplývat buď z minulé chyby anebo z nějaké budoucí skutečnosti. V takových případech se daň vrací daňovému subjektu.

V některých státech je umožněno tzv. „dozadné“ fungování institutu daňové ztráty, kdy ten, kdo vykáže daňovou ztrátu ji může započítat proti kladnému základu daně v minulých obdobích. Znamená to tedy, že dojde za dané minulé období k vrácení daně.

Z těchto důvodů není nenávratnost definičním znakem daně (resp. částečně se do něj promítá, ale jako součást definičního znaku, který označuje za účel daně získání zdrojů).

3.4 ZÁVĚR A PODROBNĚJŠÍ ROZBOR DAŇOVÉHO ZÁVAZKU

Na základě výše uvedeného byl naplněn první dílčí cíl práce, a to definování daně pro účely dalšího směřování práce. Výklad prokázal, že pro materiální výzkum je nejvhodnějším pojetím daně pojetí **veřejnoprávního závazku vzniklého jednostranně, jehož účelem je získání zdrojů pro veřejnou moc**.

Každý z těchto definičních znaků je podrobněji rozebrán včetně souvisejících aspektů. Další potenciální znaky byly buď zcela vyvráceny, nebo zařazeny mezi daňové zásady, které budou rozebrány níže. V tomto kontextu definice daňového závazku též stanovuje **mez mezi definičním znakem daně a daňovou zásadou**.

Dále je vhodné doplnit některé aspekty daňového závazku. Tento závazek, jak již bylo uvedeno výše, je celek práv a povinností, kdy některé z nich mají k sobě blíže a sami tvoří závazky, které však nejsou autonomní (k autonomii závazku viz 3.3.1.3.1). Pro účely tohoto výkladu je lze nazvat **daňovými podzávazky**.

Daňový podzávazek se pak rozumí určitý ucelený okruh práv a povinností, které v rámci celého daňového závazku tvoří do jisté míry autonomní celek.

Nejzásadnější z těchto daňových podzávazků lze nazvat „**hlavním daňovým podzávazkem**“ a je důvodem existence daňového závazku jako celku. Obsahuje povinnost daňového subjektu odevzdat veřejné moci určité zdroje. Na druhou stranu obsahuje právo veřejné moci toto plnění požadovat.

Ostatní podzávazky lze pak nazvat **vedlejšími**. Jejich obsahem je většinou sekundární povinnost, která by bez hlavního daňového podzávazku byla nesmyslná či bezobsažná. Struktura daňového závazku je podrobněji ilustrována na následujícím obrázku:



Obrázek 4 – struktura daňového závazku (autor)

Daňové podzávazky by mohly být teoreticky rozděleny **do skupin podle míry vyváženosti práv a povinností** daňové subjektu a správce daně.

V první skupině by byly podzávazky, u kterých povinnosti daňových subjektů převažují. V daňovém závazku patří do této skupiny i hlavní daňový podzávazek, tj. právo státu na odčerpání zdrojů od daňového subjektu. Kromě hlavního daňového podzávazku lze do této skupiny řadit i jiné související podzávazky, například podzávazek spočívající v povinnosti daňového subjektu reportovat údaje o své daňové povinnosti.

Druhou skupinou jsou oblasti, v rámci kterých jsou práva a povinnosti vyvážené. Do této skupiny lze zařadit povinnost „vzájemného hezkého chování“. Jak urážka úřední osoby, tak daňového subjektu je totiž zakázána.

Konečně poslední množinou daňových podzávezků je oblast, ve které převažují podzávezky, ve kterých má převahu daňový subjekt. Těchto oblastí je minorita, nicméně daňový subjekt má navrch například v rámci uchování daňového tajemství, což je oblast, která váže zejména daňový úřad.

4 POJEM POPLATKU

4.1 METODIOLOGIE

Poplatkům není věnováno v odborné literatuře tolik prostoru, jako je věnováno daním. Tento jev má několik příčin, z nichž pravděpodobně ta nejsilnější je, že jednotlivý poplatek je většinou z hlediska hospodářského života jedince i veřejné moci zanedbatelný a nevzbuzuje takové emoce, jako vzbuzují daně.⁸⁶

Podobnost rysů daní a poplatků je důvodem, proč se často tyto dvě množiny citují pospolu. Z tohoto důvodu bude v jednotlivých částech výkladu uvedeného níže odkazováno na výklad uvedený u daňového závazku.

Z hlediska terminologického je zapotřebí se zejména vymezit vůči užití poplatku jako formě pojmenování určité povinnosti či úplaty za provedení služby v rámci soukromého práva, například bankovní poplatek, poplatek za doručení zboží, poplatek za poskytnutí expres služby atd. V tomto **soukromoprávním smyslu** je poplatek ryzí soukromoprávní cenou, tj. jedná se o oblast, kam tato práce nesměruje, tj. pokud se bude dále mluvit o poplatku, je tím myšlen pouze ten ve veřejnoprávním smyslu.⁸⁷ Nutno zmínit, že ani zahraniční legislativa nepracuje v tomto směru spolehlivě.

Například angličtina pracuje s pojmem „fee“, který je používán jak v souvislosti s poskytováním služeb veřejným sektorem, tak soukromým. Němčina je v tomto směru sofistikovanější, přičemž má označení pro oblast veřejného práva, a to dokonce nejedno, neboť v principu jako synonymum českého pojmu poplatek (ve veřejnoprávním smyslu) existují tzv. Beiträge a Gebühren⁸⁸ (v podrobnosti viz kapitola 4.6).

⁸⁶ Toto tvrzení platí samozřejmě s výjimkami, např. zavedení zdravotnických poplatků ve výši 30 Kč (cca 1, 2 EUR) v České republice; bylo velmi výbušným tématem s rozporupnými názory. Nicméně ani zde nebyl na vině poplatek sám o sobě, ale spíše otázka, má-li být zdravotní péče v České republice zcela zdarma.

⁸⁷ Blíže k tomuto též Boháč, který podrobuje kritice užívání pojmu poplatek v soukromoprávním smyslu vůbec; viz BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. 332 str. ISBN 978-80-7478-045-5. s. 108-117.

⁸⁸ Například pojmy Gebühren (má nejbliže klasickému českému „poplatku“), Beiträge (určité plnění na údržbu či vybudování společných prostor, např. náměstí, hřiště apod.), Sonderabgaben (mající charakter pojistného – tj. např. pojistné na sociální zabezpečení). Blíže TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. a kol. *Steuerrecht*. 20. Auflage. Kolín : Dr. Otto Schmidt, 2010. str. 1262. ISBN 978-3-504-20144-9. str. 51-52. zařazením těchto institutů se podrobněji věnuje kapitola 4.6.

Z hlediska metodického se bude též postupovat obdobně jako v případě daní, tj. nejprve je nutné prozkoumat filozofii tohoto institutu, která je od pojetí daně i přes výše uvedenou podobnost a analogii diametrálně odlišná.

Nejprve je tedy určen druh právního institutu, který je z hlediska materiálního výzkumu pojetím nejpraktičtějším. Ten je poté specifikován definičními znaky, které budou vycházet z potenciálních definičních znaků získaných v odborné literatuře.

Při specifikaci definičních znaků je stejně jako v případě daní důsledně rozlišovat, zda se jedná o skutečný definiční znak nebo pouze o zásadu, kterou se poplatky řídí.

4.2 GENERÁLNÍ POJETÍ ANEB FILOZOFIE POPLATKU

Ač se poplatek často cituje v souvislosti s daněmi⁸⁹, filozoficky se jedná o něco zcela odlišného. Především na něj není tolik rozporný pohled jako na daň, neboť poplatek je pouze za něco (konkrétního), co lze nazývat „zpoplatněnou skutečností“. Tato závislost je pouze jednostranná, tj. poplatek by bez zpoplatněné skutečnosti existovat nemohl, zatímco naopak zpoplatněná skutečnost není neexistencí poplatku primárně ohrožena⁹⁰.

Zpoplatněná skutečnost může spočívat jak v konání (provedení příslušného procesního úkonu v rámci soudního jednání), tak i nekonání či strpění (umožnění odčerpávat podzemní vody či znečišťovat přírodu) a též předání nějaké hodnoty (vydání papírového potvrzení, dokladu).

Na rozdíl od daně je tedy na straně veřejné moci vykázána nějaká aktivita určité hodnoty, za kterou je přesouvána hodnota zpodobněná poplatkem. Jeho vnímání je značně ovlivněno tím, jak je vnímán **vztah ke zpoplatněné skutečnosti**:

- a) **vnímání něco za něco** (tj. spravedlivý ekvivalent), veřejná moc něco poskytuje (koná, dává, strpí) a na oplátku poplatkový subjekt je zavázán poplatkem; ten je v principu tedy vnímán jako něco „fér“,

⁸⁹ Spojení „daně a poplatky“ je poměrně zažitě a objevuje se např. v ústavách, či jiných normách obecné povahy (srov. čl. 15 odst. 1 Listiny, § 2 odst. 3 daňového řádu a další).

⁹⁰ Samozřejmě, že poplatky plní též např. regulační funkci, tj. lze si představit případ, že bez odpovídající regulace poplatkem by nebylo možné, aby zpoplatněná skutečnost byla realizovatelná (veřejná moc ji nemusí být schopna zajistit v dostatečném množství). Nicméně tato potřebnost je sekundárního charakteru. Stále tedy platí, že primárně není existence zpoplatněné skutečnosti závislá na poplatku.

- b) negativní vnímání spočívající v tom, že zpoplatněná skutečnost je **plnění úkolů veřejné moci**, která by principiálně měla být financována z jiných zdrojů; Poplatek pak břímě výkonu veřejné moci přenáší na toho, kdo je veřejné moci poskytnout součinnost; jinými slovy je poplatek nájmem veřejné moci k vyřízení dané záležitosti a
- c) negativní vnímání spočívající ve vnímání zpoplatněné skutečnosti jako dodatečné zátěže k zátěži, kterou představuje samotný zpoplatněný akt veřejné, ze kterého se poplatek odvozuje; poplatek je pak tedy **další dodatečné zatížení**.

Všechny tyto případy závisejí jednak na povaze konkrétního institutu, ale také na filozoficko-politickém vnímání. Lze předpokládat, že jednotlivý poplatkový subjekt může vnímat rozdílné poplatky rozdílně.

Klíčovým faktorem k postavení se k poplatku pak je postoj k samotné zpoplatňované skutečnosti. Níže uvedené příklady se snaží zachytit vhodné příklady k pochopení různých možných postojů:

Je-li poplatkový subjekt osloven budoucím zaměstnavatelem k prokázání výpisu z rejstříku trestů, pak si bude patrně vědom toho, že po příslušném orgánu požaduje něco, co plyne z potřeby poplatkového subjektu, tj. je pravděpodobné vnímání ad a).

Bude-li poplatek spojován s vydáním některého základního dokladu (občanský průkaz)), pak může být vnímání subjektu k této povinnosti již méně vstřícné. Participací na získání dokladu součinností totiž poplatkový subjekt naplňuje toliko požadavky veřejné moci na to, aby usnadnil identifikaci sebe sama. Byl-li by vyžadován poplatek, tak ten může být v zásadě vnímán jako něco, čím chce veřejná moc přenést své náklady na „označování obyvatel“ na obyvatele samotné. Tomu pak bude odpovídat pojetí ad b)

Vnímání případu ad c) může být přiblíženo na příkladu zavádění zvýšené regulace nějakého oboru. Tato regulace může být chápána jako první dodatečné břímě. Je-li s tímto ještě spojen poplatek, pak poplatek je ještě dodatečným břemenem, které se na poplatkový subjekt uvaluje.

V případech b) a c) lze uvažovat o částečné nebo plné vnímání souboru poplatkové skutečnosti a poplatku jako daňové zátěže. Vždy však bude záviset na účelu daného institutu (viz účel daňového závazku v kapitole 4.4.1.3 a účel poplatkového závazku v kapitole 4.4.1.3). Účel daně je totiž, jak bylo uvedeno výše fiskální, tj. snaha odčerpat část prostředků. Účel poplatku je jiný – **doplňkový** – má totiž zajišťovat určitou „**reparaci**“ za statky a služby, které jsou poskytnuty ze strany veřejné moci.

Spravedlivé či nespravedlivé vnímání poplatku je ovlivněno i tím, v jaké výši je vzhledem k tomu, co je za něj poskytováno. Poplatkové plnění může být větší, stejné nebo menší.

Poplatek tedy může být větším stejným či menším. Tato nepřesnost může být dána paušalizací, která obecně nemění charakter daného závazku⁹¹.

4.3 DRUH PRÁVNÍHO INSTITUTU

Jak bylo uvedeno výše, metodicky je vhodné přistoupit k hledání nejvhodnějšího pojetí poplatku stejně jakou při hledání nejvhodnějšího pojetí daně. Nejprve tedy bude nutné nalézt nejvhodnější druh právního institutu, přičemž lze vyjít z druhů právních institutů zkoumaných v rámci daňového závazku.

Opět tedy neplatí, že níže uvedené je pouhý pokus o jazykový výklad pojmu. Jde o snahu zjistit optimální pojetí poplatku, které bude využitelné pro další zkoumání problematiky poplatkového práva.

Pro poplatek je charakteristická jeho **podřízenost jinému vztahu**, resp. nějaké jiné povinnosti či plnění, které se s tím pojí. V tomto kontextu je pak tedy možné uvažovat o

- **poplatku jako předmětu plnění;** v tomto případě se dá odkázat na kapitolu 3.2.1, která upravuje daň jako předmět plnění; poplatkem dle tohoto pojetí je tedy to, co daná osoba plní v rámci své „poplatkové povinnosti (dluhu)“ či „poplatkového vztahu“,
- **poplatku jako dluhu;** v tomto případě se dá odkázat na pojetí daně jako dluhu (kapitola 3.2.2), přičemž to, co se aplikuje pro daně, se použije přiměřeně i pro poplatek,
- **poplatku jako práva;** v tomto případě se dá odkázat na pojetí daně jako práva (kapitola 3.2.3), tj. poplatkem by bylo to, nač má veřejná moc (nebo jiný, kterému je plněno) právo a
- **poplatku jako závazku,** v tomto směru se dá odkázat na výhody a nevýhody tohoto pojetí, které jsou obdobné jako u pojetí daně jako závazku (kapitola 3.2.4); dá se říci, že stejně jako u daně kombinuje tento přístup všechna výše uvedená pojetí.

⁹¹ V tomto kontextu však tato paušalizace do velké míry kopíruje paušalizaci v rámci běžných civilněprávních vztahů. Řada cen je také paušalizována, a to většinou ty, které jsou pravidelně se opakující, kdy paušalizace reflektuje jednoduchost, např. cena za bankovní úkony, cena za letenku (byť větší a objemnější pasažéři jsou náročnější na přepravu), pojistná (byť existují různé rizikové profily, tak není možné se paušalizaci v určitém měřítku vyhnout, k tomu např. 104. Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 1. března 2011, *Test-Achats v Council of Ministers*, sp. zn. C-236/09., který paušalizuje pojistné tím, že nepřipouští rozlišování dle pohlaví).

Z obdobných důvodů, které vedly k tomu, že nejvhodnějším pojetí daně je **pojetí daně jako závazku** (viz kapitola 3.2.6), je též nejvhodnějším pojetím poplatku pojetí poplatku jako závazku. Toto pojetí umožňuje především analýzu skutečné esence tohoto institutu.

Na zásadní rozdíl však lze narazit v tom, že na rozdíl od daně nestojí poplatkový závazek autonomně, ale je součástí jiného, širšího vztahu, který může mít různorodou povahu.

Převzetím terminologie z popisu daňového závazku to tedy znamená, že v daném vztahu není hlavním podzávkem daného vztahu závazek poplatkový. **Hlavním podzávkem je zpoplatněná skutečnost.** Poplatek je poté přidáván jako další vztah (podvztah), který doplňuje nebo rozšiřuje práva a povinnosti zúčastněných subjektů.



Obrázek 5 - struktura poplatkového závazku

Na rozdíl od daně není tedy povinnost (právo) na plnění tím, co je ústřední. Jde pouze o doplněk jiného vztahu (závazku). Poplatkový závazek je od hlavního závazku odvozen, přičemž platí, že poplatek bez tohoto hlavního závazku existovat nemůže a naopak, hlavní podzávazek bez poplatkového závazku existovat může.

Sám podzávazek v podobě poplatkového závazku se vnitřně člení obdobně jako daň (srov. Obrázek 4 – struktura daňového závazku) jen na nižší úrovni členění.

Nejtypičtějším příkladem je vydávání různých povolení, rozhodnutí či jiných úkonů, se kterými je poplatkový závazek spojen. Hlavním závazkem je zde interakce orgánu veřejné moci s poplatkovým subjektem, např. v oblasti stavebního řízení.

Jsou však též oblasti, ve kterých není hlavní podzávazek v rámci veřejné služby patrný na první pohled, a to v případech, kdy je role veřejné moci pasivní a veřejná moc vystupuje v roli **garanta (ochránce) určitého veřejného zájmu**, například životního prostředí, morálky nebo veřejného zdraví.

V těchto případech nemusí být protislužba zcela hmatatelná, neboť hlavní závazek vůči veřejné moci je formulován velmi obecně (jeho hlavní součástí je zejména povinnost dodržovat daný veřejný zájem). Poplatek pak působí v roli určitého kompenzátora v případech, kdy k narušení tohoto zájmu dochází v případech, kdy zákon toto porušení připouští.

Veřejná moc „profituje“ z uvedeného vztahu, neboť je garantem a bdí nad dotčeným veřejným zájmem. Aby byl reálně tento definiční vztah naplněn, musí mít toto garantství reálný základ a musí být garantstvím nad **skutečným veřejným zájmem**. Pokud by veřejná moc vytvořila takový právní předpis, který zakládá ryze účelový veřejný zájem a jeho nedodržování je spojeno s poplatkem, pak by tento poplatek byl poplatek toliko formálního charakteru. Materiálně by bylo třeba ho hodnotit rozdílně, s největší pravděpodobností jako daň.

Příklad: Pokud by veřejná moc vytvořila poplatek za člověkem vydýchaný vzduch, pak jde o poplatek pouze dle formy, nikoliv obsahu, neboť obsahově jde o daň (byť člověk dýcháním tvoří nějaké potenciálně nepříznivé látky vůči životnímu prostředí, tak je v současné době význam těchto emisí zcela zanedbatelný).

4.4 SEPARACE POPLATKOVÉHO ZÁVAZKU

Obdobným způsobem jako probíhalo separování daňového závazku od závazků jiných, probíhá i separace poplatkového závazku od závazků jiných. Tato separace tedy bude probíhat prostřednictvím **definičních znaků poplatku**, které budou postupně zužovat okruh všech závazků a budou separovat závazek poplatkový. Nicméně z dostupné odborné literatury⁹² lze dovodit alespoň následující potenciální charakteristiky poplatků: veřejnost,

⁹² Viz. ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda, nástin teorie hospodářství veřejných svazků*. Brno : Polygrafia, 1929. 408 str. bez ISBN. s. 74-75.

autoritativnost stanovení, stanovení se zřetelem k únosnosti, účelovost pro speciální úhradu, přímou souvislost s činností veřejné moci,

V tomto bude též vycházeno z toho, že daňový a poplatkový závazek mají některé definiční znaky zcela identické, tj. v nich je často odkazováno na tento (potenciální) definiční znak uvedený již **u daňového závazku**.

4.4.1 DEFINIČNÍ ZNAKY POPLATKU

4.4.1.1 Veřejnoprávnost

V tomto definičním znaku lze v základu odkázat na výklad k veřejnoprávnosti v rámci téhož definičního znaku pro daňový závazek (kapitola 3.3.1.1).

V případě poplatku je determinující pro určení toho, zda jde o veřejnoprávní či nikoliv, **charakter vztahu, který je poplatkem doplňován**. Je-li tento vztah veřejnoprávní, pak se bude též jednat o poplatek ve veřejnoprávním smyslu. Je-li soukromoprávní, pak lze těžko poplatek ve veřejnoprávním smyslu dovodit⁹³.

Při tomto posuzování je však třeba vždy správně určit, k čemu se daný potenciálně poplatkový závazek vztahuje. Může totiž nastat situace, kdy existuje nějaký ryze soukromoprávní vztah se subjektem, který též vykonává veřejnou moc, ke kterému se pak vztahuje vztah veřejnoprávní. U zkoumaného závazku je pak třeba posoudit, zde se váže na soukromoprávní vztah či na veřejnoprávní povinnost.

Mezi sporné případy pak patří odvádění povinných plateb v rámci členství v tzv. povinných profesních komorách, tj. korporacích, ve kterých musí být daná osoba členem, aby mohla vykonávat svou profesi.

Vzhledem k tomu, že **i stát může být podnikatelem** a často též podniká či vykonává nějakou jinou výdělečnou činnost, existuje zde určitá šedá zóna mezi tím, co je ještě výkonem státní správa a tím, co je již podnikání, resp. činností srovnatelnou s běžnými soukromými subjekty. Názor, se kterým se lze ztotožnit poskytuje v tomto kontextu Karel

ŘÍMAN, Josef a kol. *Malá československá encyklopedie Pom/S*. Praha : Academia, 1987. 1008 str. bez ISBN s. 20.

OECD. *Glossary of Tax Terms* [online]., 2015 [citováno 2015-01-11]. Dostupný z WWW: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

⁹³ S tím, že zde platí výtku uvedená výše, tj. že tento pojem není vhodné z hlediska teorie používat pro tyto soukromoprávní ceny (viz kapitola 4.1).

Engliš, a to sice, že zavedení poplatku v rámci určité činnosti nesmí sledovat primárně zisk z této činnosti. Ten je sice přípustný, ale nesmí být na újmu hlavní činnosti.⁹⁴ V tomto kontextu je třeba upozornit na lavírování Karla Engliše mezi tzv. hospodářstvím poplatkovým a podniky.⁹⁵

4.4.1.2 Jednostrannost vzniku

V zásadě platí o dobrovolnosti a nedobrovolnosti poplatkového závazku identický závěr, jako u závazku daňového (kapitola 3.3.1.2).

Rozdílnost v tomto případě spočívá maximálně ve větší míře dobrovolnosti na straně poplatníka, neboť poplatky nejsou většinou ukládány na tak plošnou skutečnost, jakou je např. příjem, tj. je jednodušší poplatku uzpůsobením svého jednání předejít. Nicméně i mezi poplatky lze najít v tomto směru výjimky vztahující se na relativně široký okruh skutečností nebo na skutečnosti, jímž je velmi obtížné se v průběhu života vyhnout.

Například poplatky na vyvolání soudního sporu představují okruh poplatků, u který je subjektivní míra dobrovolnosti a možnosti se mu vyhnout značně potlačena. Byť subjekt má možnost rozhodnout se, zda žalovat či nežalovat, znamená rozhodnutí nežalovat v praxi uznání, že se vzdá jiného svého práva, kterého by se chtěl žalobou domáhat.

Jiným příkladem může být plošný institut, který má jakýmsi paušálem hradit výkon veřejné moci, tj. reflektovat fakt, že veřejná moc je v nějaké, alespoň drobné míře poskytovaná všem občanům. Tento poplatek bývá ztělesňován „daní z hlavy“, které se lze vyhnout v principu pouze emigrací či změnou domicilu.

Tedy i u poplatku lze dojít ke stejnému závěru jako u daně. Někdy bývá poplatek více přijímán jako dobrovolný, nicméně je to pouze zdání spočívající v lepší možnosti se vyhnout dané skutečnosti, která ho zakládá.

V tomto kontextu je však vhodnější mluvit o **jednostrannosti vzniku**, neboť veřejná moc je stranou poplatkového závazku, která ho zakládá, resp. určuje podmínky jeho vzniku.

⁹⁴ ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda, nástin theorie hospodářství veřejných svazků*. Brno : Polygrafia, 1929. 408 str. bez ISBN. str. 77.

⁹⁵ ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda, nástin theorie hospodářství veřejných svazků*. Brno : Polygrafia, 1929. 408 str. bez ISBN. str. 76 až 78.

4.4.1.3 Účel závazku – kompenzace za činnost veřejné moci či strpění veřejnou mocí

Zcela odlišný než u daně (kapitola 3.3.1.3) je účel poplatkového závazku. Ten je především třeba nutně pojímat v souvislosti s jiným veřejnoprávním závazkem s tím, že poplatkový závazek je závazek doplňkový. Zmíněný jiný veřejnoprávní závazek může bez poplatkového podzávazku existovat, zatímco poplatkový podzávazek bez zmíněného jiného veřejnoprávního nikoliv.

Poplatkový má za účel kompenzovat něco, co je poskytováno poplatníkovi v rámci závazku druhého. V tomto kontextu je tedy tento účel zcela něco odlišného než v případě daně, kde hlavním záměrem bylo získání hodnot pro veřejnou moc.

Poplatky lze teoreticky dělit podle toho, co je jimi kompenzováno. Rozsah užití poplatku může být značně široký, jak psal již K. Engliš⁹⁶: „*Místo poplatku je ve všech oborech veřejné správy...*“.

Může se jednat o kompenzace nákladů spojených s **poskytnutím určité služby** (např. za vydávání individuálních správních aktů vůči dané osobě, např. vydávání stavebního povolení) nebo dokonce **nějakého aktiva** (např. poplatek za pořízení kopie, opisu apod.). V takovém případě je poplatek určitou „veřejnoprávní cenou“.

Výše uvedené poplatky se vyznačují explicitním „protiplněním“ ze strany veřejné moci. Mezi ně je také třeba řadit instituty, u kterých protiplnění není explicitní a hmatatelné, ale spočívá v **toleranci** či přijetí něčeho vzešlého od poplatníka. Tato tolerance je dána tím, že veřejná moc je nadána bděním nad určitým úsekem světa (a to jak věčně, tj. např. životního prostředí, tak teritoriálně, tj. většinou na území své jurisdikce).

Právě tato garance je tím faktický vztahem. Vypouští-li tedy někdo odpadní vodu do životního prostředí, jde o zhoršení toho, oč se veřejná moc stará, a poplatek je i tehdy součástí faktického nikoliv právního vztahu vyššího řádu, i když i právní vztah by zde šel dovést prostřednictvím často obecně formulovaných konstatování, že **veřejná moc „dbá“** o životní prostředí, přičemž toto pravidlo by působilo „erga omnes“.

Toto vše se uplatní i bez toho, že by bylo nutné, aby takto získané prostředky byly nutně ihned použity na odstranění škodlivého jednání, za které byly vybrány. Případné

⁹⁶ ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda : nástin theorie hospodářství veřejných svazků*. Brno : Polygrafia, 1929. 408 str. bez ISBN. s. 199.

podfinancování daného „bdění“ totiž v dlouhém horizontu vede ke vzniku problému v dané oblasti, který nakonec neřeší nikdo jiný než sama veřejná moc.

Tyto typy poplatků za toleranci „strpění“ se však objevují často nejen ve strpění materiálním, ale též společenském, například poplatek spojení s vyznáváním jiného než státního náboženství, např. Jizya⁹⁷.

4.4.2 ZDÁNlivÉ DEFINIČNÍ ZNAKY POPLATKU

4.4.2.1 Peněžitost

Poplatky mohou být naturální podoby, např. starší formy poplatků se z praktických důvodů **naturáliemi** skutečně plnily.

Takto byly hrazeny např. některé veřejné služby, přičemž tímto naturálním plněním byli poté vypláceni přímo veřejní zaměstnanci, kteří službu osobně poskytovali.⁹⁸

Nutno říci, že peněžitost se nevyskytuje plně ani nyní, neboť jsou některé úkony placeny nikoliv penězi, ale ceninou, a to kolky, byť zde se dá tvrdit, že kolky peníze de facto představují a hodnocení tohoto plnění jako naturálního by bylo formalismem.

4.4.2.2 Účelové určení

Ve vztahu k účelnosti lze odkázat na kapitolu 3.3.2.6, která se týká účelového určení daně.

Účelnost je tedy dodatečné pravidlo týkající se poplatkového závazku, které spočívá v tom, že povинуje k využití zdrojů daňovým závazkem získaných ke konkrétnějšímu účelu.

U daňového závazku byla zkoumána především neúčelnost výnosu, která je dle některých autorů definičním znakem daní. Nicméně na základě argumentů v kapitole 3.3.2.6 uvedených bylo konstatováno, že to neplatí vždy a jedná se o prvek, který je pouhým

⁹⁷ „Daň“ z hlavy placená nemuslimským obyvatelstvem. I když se často prezentuje, že to byl též poplatek za ochranu a určitá kompenzace za to, že nemuslimské obyvatelstvo bylo zproštěno vojenské služby, bylo jistě ekonomicky výhodnější být muslimem, tj. Jizya v sobě nesla jak náhradu za vojenskou službu, tak náhradu za náboženskou nekonzistentnost.

⁹⁸ Např. sobotáles, tj. plnění učitelům za výuku (název odvozen od „soboty“, ve kterou se zpravidla vyžadoval).

důsledkem účelu daně, tj. získání zdrojů (nevázanost na účel totiž vládě umožňuje velkou míru flexibility v určení, na které potřeby budou peníze z daní vydány).

U poplatkových závazků je tendence přesně opačná, neboť dle účelu tohoto závazku (tj. kompenzovat výkon veřejné moci), je z hlediska „fiskální spravedlnosti“ příhodnější tuto **kompenzaci přisuzovat tomu, kdo je jejím garantem**, resp. přisuzovat poplatkový výnos do té oblasti, která musela strpět zpoplatněnou skutečnost. Tato konstrukce však nic nemění na tom, že účelnost výnosu je pouze určitou tendencí a nikoliv definičním znakem. Snadno totiž může poplatek též podlehnout tendenci k větší flexibilitě užití výnosu veřejnou mocí.

4.5 ROZDÍL MEZI DANÍ A POPLATEK

Daně a poplatky jsou si velmi podobné, což dokazuje v podstatě rozdílnost pouze **v jednom definičním znaku**. Díky této podobnosti jsou oba dva instituty často zmiňováni společně, a to jak v odborných a doktrinárních textech, tak textech normativních⁹⁹.

Dělicí čarou mezi těmito dvěma instituty tvoří účel daného institutu. Těch v praxi může být více, a proto celá řada institutů není zcela čirým daňovým či poplatkovým závazkem.

Příkladem může být pojistné na sociální zabezpečení. V některých státech (včetně České republiky) totiž výnos této dávky netvoří autonomní rozpočet oddělený od rozpočtu státního. Dále je systém sociálního zabezpečení určen též k přerozdělování, a proto participace na něm je pro někoho výhodná a pro někoho nikoliv, resp. zaplacené pojistné u řady participantů je mnohem vyšší než by byla „spravedlivá pojistka“¹⁰⁰ odpovídající zajištění, kterou účast na systému poskytuje¹⁰¹. Pojistné od těchto subjektů má pak též účel získání zdrojů. Těmi se poté financuje sociální transfer v rámci tohoto systému. V jednom institutu se pak snoubí dva typy institutů, a to platba spravedlivé ceny

⁹⁹ Velká část světových ústav obsahuje např. požadavek, aby jak daně, tak i poplatky byly normovány silou zákona. Jsou tedy bok po boku zmíněny v nejdůležitějších dokumentech státu.

¹⁰⁰ Spravedlivou pojistku lze ztotožnit v ekonomickém modelu „spravedlivé hry“, který je taktéž založen na principu hledání ceny, která přesně odpovídá míře pravděpodobnosti a důsledku naplnění pojišťované skutečnosti.

¹⁰¹ Klíčové je vždy poměřovat pojistné k protiplnění v podobě účasti na pojištění, tj. k ocenění zajištění prostřednictvím daného systému, nejen vůči dávkám, které nakonec obdrží (obsahem poměrování musí být tedy i prospěch ze zajištění vůči riziku a míra pravděpodobnosti obdržení budoucích plnění).

(pojistky) za zajištění a odčerpání zdrojů bez jakéhokoliv protinároku (to se týká části pojistného placeného nad spravedlivou pojistku).

Tato dualita se může v rámci jednoho institutu vyskytovat například jen ve vztahu k některým subjektům, a to zpravidla středně a vysokopříjmovým. U těch méně příjmových je zastoupena pouze jedna složka daného plnění, a to poplatková (poplatek je v tomto případě zpravidla menší než je hodnota spravedlivé pojistky, tj. hodnoty účasti na systému), pokud vůbec něco plní.

Hranice rozdílu mezi daní a poplatkem tedy v těchto případech může probíhat i uvnitř jednotlivého institutu, kdy některá jeho část je poplatkem do výše získaného protizávazku. Druhá část daného podzávazku nad rámec ocenění protizávazku je pak daní.

Kromě toho, že v rámci posouzení určitého institutu jako daně poplatku je třeba posuzovat materiální stránku problému (k tomu viz kapitola 2.2.2.) a je třeba zkoumat, zda dochází k reálnému protiplnění/toleranci ze strany veřejné moci (k tomu viz kapitola 4.4.1.3.), je tak nutné i posoudit, zda není veřejnoprávní „cena“ stanovena v příliš velké výši (nad rámec výše oceněného protiplnění je daný institut daní).

Určitou komplikací v tomto posuzování je fakt, že řada peněžních povinností je **paušalizována**. Tato paušalizace je přitom toliko administrativním opatřením (projevem zásady jednoduchosti viz kapitola 7.3.1), tj. sama o sobě překročení protihodnoty u jednotlivého subjektu v těchto případech by nemělo znamenat automatickou překvalifikaci na daňový závazek.

4.6 ODVODY, POJISTNÁ, PŘÍSPĚVKY A DALŠÍ

V souvislosti s instituty, které jsou nazývány daněmi a poplatky, se často vyskytují i jiné instituty, které vykazují určitou míru podobného zacházení. Bývají nazývány například jako odvody, pojistná, příspěvky, dávky, úhrady, cla atd., přičemž tato terminologie je často odvislá od pestrosti používaného jazyka daného právního řádu.

Pro jejich řádnou kvalifikaci je třeba především odhlédnout od názvu, který nesou (stejně tak je to ovšem třeba učinit od institutů, které se nazývají daní i poplatkem), a zkoumat jejich **obsah**.

Dle tohoto obsahu pak lze instituty klasifikovat, buď jako daně nebo jako poplatky anebo jako zcela odlišné instituty, které s daněmi a poplatky nemají společný prvek.

Při tomto se nelze orientovat např. ani podle toho, jaké podléhají procesně-právní normě nebo jaký orgán je pověřen jejich administrací.

Například v České republice existuje tzv. odvod za porušení rozpočtové kázně. Ten je spravován dle procesní normy určené pro daně a poplatky (daňového řádu) a jeho správu zajišťují orgány Finanční správy (tj. finanční úřady), které se jinak především zabývají správou daní. Hlavním účelem tohoto institutu však není získat zdroje pro veřejnou moc a ani kompenzovat náklady veřejné moci spojené s určitým úkonem vůči subjektu. Je jím potrestání za určité porušení. Z tohoto důvodu nelze tento institut podřadit ani pod daň ani pod poplatek, ale jde o sankci, tj. institut zajišťující negativní motivaci.

Při tomto postupu pak není nutné vydělit vedle daní a poplatků nějakou speciální skupinu obdobných plnění. Institut, který naplňuje znaky daně lze tak zařadit k daním, institut, který naplňuje znaky poplatky k poplatkům. Ty instituty, které pak mají například zcela odlišný účel (např. sankční, regulační) nebo charakter (např. soukromoprávní, volní), jsou zcela jinými instituty a nelze je s daněmi a poplatky tedy spojovat.

Existují určité mezní situace, hraniční instituty, u kterých lze polemizovat, do které ze tří výše uvedených skupin patří či zda se vnitřně nestratifikují dle situace, na kterou jsou uvalovány.

Například pojistné na důchodové pojištění v České republice slouží u nízko a středněpříjmových primárně k získání pojištění. Je tedy úhradou za to, že jedinec získává účast na pojištění a potenciál budoucích nároků (stejně jako v soukromém pojištění). U vysokopříjmových je naopak situace odlišná, získaný potenciál nároků je totiž ve značné disproporci s výší pojistného, které tyto osoby hradí. U těchto osob má pak pojistné na důchodové pojištění charakter daně.

Vedle problematiky jiných institutů než jsou daně a poplatky je třeba postavit problematiku vnitřní stratifikace množiny daní a množiny poplatků.

Například německá právní literatura dělí český termín poplatek na dva druhy, a to „Gebühr“ a „Beitrag“, přičemž oba tyto instituty by se dle výše uvedeného dělení měly podrobit stejnému materiálnímu testu, zda u nich lze dovodit ekvivalenci (a z toho plynoucí sekundárnost) či nikoliv.

Nicméně je třeba brát v potaz, že tato vnitřní diferenciaci není globálně jednoznačně shodnuta, tj. práce se jí dále zabývat nebude.

4.7 ZÁVĚR

Obdobně jako v případě daní je u poplatků optimálním pojetím poplatek jako závazku. Charakter tohoto závazku se však od daňového značně liší, a to tím, že jde o **závazek**

sekundárního charakteru, který je pevně spojen s tzv. zpoplatňovanou skutečností. Tou je jiný závazek vůči veřejné moci, který může být rozličného charakteru.

Stejně jako v případě daní jsou definičními znaky poplatku **veřejnoprávnost** a **jednostrannost vzniku**. Oproti daňového závazku je poplatkový charakterizován jiným účelem, kterým je **kompensace za činnost či nečinnost** veřejné moci.

Účel je tedy hlavním a jediným dělícím kritériem mezi daní a poplatkem. V některých případech je obtížnější zjistitelný, v jiných lze identifikovat **smíšené závazky**, obsahujícího jak stránku jednostranného získávání zdrojů, tak stránku kompenzační.

Vedle daní a poplatku praxe a teorie často hovoří i o jiných závazcích, jako odvody, pojistná atd. U těchto institutů je však vždy zapotřebí odkrývat, jaká je jejich skutečná podstata. Podle ní lze určit, zda se jedná o daně, poplatky či zcela odlišné instituty (např. sankce soukromoprávní závazky apod.)

5 POJEM DAŇOVÉHO PRÁVA A POJEM POPLATKOVÉHO PRÁVA

5.1 PRÁVO A SPRAVEDLNOST

Primárně je třeba učinit alespoň stručný úvod o dvou základních pojmech, a to právu a spravedlnosti. **Spravedlnost** se dá v principu pojmut jako subjektivní vidina ideálního práva, tj. toho, jak by právo mělo vypadat a fungovat. Tím, že je subjektivní, tak se pojí s jedincem, tj. v rámci celé společnosti může být optikou spravedlnosti na jednu skutečnost zcela rozdílný náhled.

Právo je pak jako reálný, fungující, normativní systém určitým **kompromisem** mezi spravedlností jednotlivých subjektů společnosti (samozřejmě může být pozitivně určité skupině nakloněn více než jiné). Společností nemusí být však jen občané či lidé žijící na území jurisdikce. Často je totiž určitý právní systém nucen podlehout externímu pojetí spravedlnosti.

Například trest smrti může být pro většinu společnosti akceptovatelný, nicméně díky exogenním faktorům, tj. mínění v jiných státech ctících více právo na život, může dojít k ústupu od tohoto ve společnosti jurisdikce převažujícího názoru.

V tomto duchu se dá výše uvedené spojit např. s Rawlsem, který v části svých úvah hovoří obdobně, a to v případě tzv. „contract theory“. *Slovo kontrakt vybízí k pluralitě stejně tak platí, že přiměřené dělení výhod musí být v souladu s principy akceptovatelnými všemi stranami.*¹⁰²

Touto optikou je tudíž nesprávné zužovat spravedlnost pouze na otázku **dodržování norem**, tj. ten kdo např. neplatí daň je ve výhodě, což je nespravedlivé vůči ostatním, neboť ten, kdo neplatí, „neodvádí svůj spravedlivý díl“ a je „černým pasažérem“.¹⁰³

Spravedlnost je třeba hledat širěji, a to již u toho, zda daná daň či poplatek jsou sami o sobě spravedlivě uvaleny, čímž se opět lze vrátit ke kapitole řešící základní filozofii daní (3.1)

¹⁰² RAWLS, John. *A Theory of Justice*. Cambridge : Belknap Press, 1971. 607 str. ISBN 0-674-88014-5. s. 15-18.

a poplatků (4.2). Bez tohoto konstatování totiž lze rozlišit pouze to, zda někdo dodržuje pravidla a druhý ne, nicméně kvalitativní soud ohledně spravedlnosti lze učinit jen obtížně.

Například neplacení vysoké daně uvalené dobyvatelem/agresorem lze těžko vnímat jako porušení spravedlnosti, která již byla dříve pošlapána jejím zavedením. Ostatně v obdobném duchu se nese tvrzení Jamese Otise Jr., že „daně bez zastoupení jsou tyranií“.

5.2 VÝZNAM ODVĚTVIZACE PRÁVA

Obecně je třeba před zařazením daní v rámci právních odvětví rozebrat, k čemu je vlastně potřebná odvětvizace práva, tj. proč a zda je nutné odlišovat právo trestní od práva civilního či právo veřejné od soukromého.

V tomto směru existuje mnoho pohledů na věc a mnoho aspektů, kterými lze věc hodnotit. Z nich jako ty zásadní lze vybrat pedagogický, systematický, aplikační a doktrinární pohled.

Dle **pedagogického pohledu** je děleno právo z toho důvodu, aby bylo lépe vysvětlitelné a naučitelné. V tomto směru jsou často slučovány disciplíny, které pojí identický cíl (často nejen právní disciplíny). Cílem odvětvizace je tedy zvýšení efektivity pedagogické činnosti.

Systematický pohled souvisí s tím, že ne všechny normy mohou být napsány v jednom kodexu. A i kdyby tomu tak bylo, tak by měly mít nějakou logickou strukturu. Realita je tedy taková, že legislativa řadí normy (případně vnitřně tyto normy segmentují) podle toho, jak spolu souvisí. Z těchto důvodů pak vznikají samostatné kodexy či části kodexů zabývající se trestním, civilním, daňovým či jiným právem. Systematika má pak především za cíl lepší čitelnost práva pro cílovou skupinu, pro kterou bylo napsáno.

Aplikační pohled souvisí především s realizací daných norem. Pokud je výkonem určité normy pověřen určitý orgán veřejné moci, pak má svou kompetenci založenou právě pro tuto oblast a nesmí ji překročit. Opět neexistuje úřad, který by se věnoval zcela všem normám, což je ostatně i v souladu s níže zmíněnou zásadou dělby moci (viz kapitola 7.4.1).

Podobně to bude fungovat též na straně podnikatelských subjektů, které se též rovněž specializují na určité segmenty práva (spíše však z důvodu dokonalosti této specializace). Tento aplikační přístup však již může segmentovat právo zcela jiným způsobem než

¹⁰³ HEMELS, Sigrid. *Fairness: A Legal Principle in EU Tax Law?*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April

systematický, pedagogický i doktrinární přístup. Specializace totiž je, zvláště u soukromých subjektů, záležitostí jejich klientely. Z tohoto důvodu se někteří juristé specializují například na nemovitosti (nemovitostní právo), tj. ve své specializaci si nesou části veřejného (včetně daňového) i soukromého práva, které jsou pro komerci v oblasti nemovitostí nějakým způsobem potřebné.

Tato aplikační segmentace pak může vyvolat a vyvolává pedagogické trendy. Je-li odvětví komerčně atraktivní, je poptávka po zkušených odbornících z dané oblasti, např. lze najít obory studia, v rámci kterých se vyučuje nemovitostní právo jako samostatný předmět.

Vědecký pohled je pohled vědce, který určitou část práva zkoumá. V tomto ohledu musí být odvětvizace velmi opatrná, neboť konkretizuje-li se závěr z metodologické kapitoly (kapitola 2.2.1), pak je třeba nutně dojít k závěru, že z vědeckého pohledu je věda (včetně té právní) pouze jedna.

Tomu odpovídá názor Dworkinův¹⁰⁴, že právo je jedním koherentním systémem (nazýváno též integritou práva), tj. dělení do jednotlivých právních disciplín je pouze umělé z důvodu lidského poznání.

Oddělovat od sebe právní disciplíny a sledovat v rámci vědeckého zkoumání pouze daňové či finančního práva, je tedy z povahy věci nesprávné. Jedinou přípustnou aplikací tohoto oddělení je situace, kdy je toto oddělení vhodné či přímo nezbytné pro aplikaci vhodné metody, která by nekorespondovala u norem z jiného právního odvětví.

5.3 DAŇOVÉ, POPLATKOVÉ A FINANČNÍ PRÁVO

Na základě výše uvedeného je tedy patrné, že existence a role finanční a daňového práva jako **pedagogické disciplíny** je nezpochybnitelná. Daňové právo bývá v tomto kontextu většinou podřazeno pod finanční, neboť se z větší své části věnuje finančním tokům, tj. pro pedagogické uchopení je vhodné s ním pracovat najednou.

V rámci **vědeckého pohledu** je, jak již bylo výše uvedeno, oddělení více méně problematické. Právo je totiž zapotřebí vnímat jako celek. Pokud je tedy oddělována nějaká jeho část za účelem jejího zkoumání, pak musí být oddělena velmi citlivě, a to tak, aby tímto oddělením došlo k minimálnímu zkreslení výzkumu v této oblasti.

2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

¹⁰⁴ DWORKIN, R.: *Law's Empire*. London, 1991. 488 str. ISBN 978-0-67-451836-0. s. 228 a násl.

Například zkoumalo-li by se zavedení sektorové daně pro banky, pak nutně se zkoumáním daňového práva musí být zkoumáno i právo regulace bankovního (tj. v tomto případě nelze oddělit daň od jiné části finančního práva).

V rámci jiného příkladu, kdy bude zaváděna ekologická daň, je zapotřebí zkoumání podrobit zároveň relevantní části práva životního prostředí, tj. nelze oddělit tuto část daňového práva od části práva životního prostředí (naproti tomu lze v tomto případě ustoupit o sledování práva bankovního).

Případné oddělení daňového práva je nejvíce patrné u **aplikace** a **systematiky**. Toto oddělení souvisí s kompetenčním uspořádáním ve většině zemí, kde mají tuto agendu ve veřejné sféře na starosti orgány v rezortní gesci ministerstva financí.

Z tohoto plyne, že přístup může být svébytnější oproti jiným právním předpisům v gescích jiných orgánů veřejné správy (např. zmíněná ochrana životního prostředí apod.). Toto umocňuje i fakt, že v některých zemích je soudní přezkum v daňových otázkách svěřen soudům specializujícím se výlučně na daně, tj. i judikatura v daňových otázkách se bude vyvíjet odlišným směrem než v jiných správních otázkách.

Obecně však platí, že teorie by měla směřovat k tomu, že daňové právo bude spojováno s jinými právními odvětvími. Proti této tendenci však stojí zčásti právě praxe, u které se díky kompetenční izolovanosti může propojení s ostatními částmi práva vytrácet.

Z tohoto mimo jiné vyplývá, že nelze obdobně oddělovat rovinu tzv. soukromého a rovinu veřejného práva, z čehož někteří autoři striktně vycházejí¹⁰⁵. K tomu je zapotřebí dodat, že tento postup oddělování není relevantní jen pro části práva, ale pro všechny vědecké disciplíny (ekonomie, ekologie).

Například, zkoumá-li se určitá část daňového práva ve vztahu k bankovní dani, pak je zapotřebí brát v potaz nejen regulaci bankovního, ale také zkoumat případné ekonomické dopady, které různé varianty regulace vyvolávají (což se prakticky samozřejmě děje, lhotejnost, zda daný výzkumník svou činnost vykonává z kanceláře umístěné na právnické fakultě či fakultě ekonomie).

¹⁰⁵ Např. WINTR, J.: *Říše principů : obecné a odvětvové principy současného českého práva*. Praha : Nakladatelství Karolinum, 2006. 278 str. ISBN 80-246-1246-1. s. 62-63. který důrazně trvá na oddělení soukromého a veřejného práva, který spočívá v tom, že základní práva a svobody a jiné ústavní principy mají podstatně jinou povahu než klasické soukromoprávní obecné zásady právní. Soukromé právo vyrůstá evolučně po tisíciletí a odráží potřebu právní regulace běžných mezilidských vztahů. Stabilita a předvídatelnost těchto pravidel je důležitější než jejich demokratická legitimita. Naproti tomu veřejné právo má být výsledkem aktuálních společenského konsensu, je předmětem politických středů a demokratická legitimita je pro ně z našeho dnešního pohledu podmínkou naprosto zásadní.

Stejně tak nelze zkoumat, vytvářet či hodnotit regulaci ekologické daně¹⁰⁶ bez relace k ekologii či chemii (má-li být daň ekologická, pak se jí chce zdánit jen to, co opravdu škodí životnímu prostředí).

V principu tak bude platit, že zkoumání jen samotného práva znamená vlastně zkoumání toliko právní dogmatiky. Při studiu a výzkumu v oblasti daní nelze tedy opomíjet poznatky jiných právních disciplín. Oddělení daňového či finančního práva lze v případě analýzy či výzkumu realizovat jen v případech, je-li to nezbytné k uchopení dané problematiky, a to maximálně šetrně, aby nebyly oddělením dotčeny výsledky analýzy či výzkumu.

¹⁰⁶ Zde se autor v zájmu zjednodušení dopouští určité nepřesnosti. Vzhledem k obsahu kapitoly 4.4.1.3 je otázkou, zda ekologické daně nejsou vždy poplatkem.

6 O PRÁVNÍCH ZÁSADÁCH

6.1 DEFINICE ZÁSADY

Pro zkoumání daňových a poplatkových zásad je prvotní otázkou, co je vlastně zásada. Tím se zabývá odborná literatura převážně filozofického rázu, která v zásadě konstatuje, že zásady jsou něco, co buduje systém a něco, co je odlišné od pravidel.

Tyto velmi důležitá konstatování však sami o sobě definici neřeší, pouze popisují některé vlastnosti zásad. V tomto směru je tedy vhodné pokusit se o vymezení definice tohoto pojmu, který je pro následující části práce stěžejní záležitostí.

Vodítkem pro definici může být **rozdílnost pravidel (Regeln) a zásad (Prinzipien)**, které dává Alexy. *Pravidla v Alexyho pojetí jsou charakteristická tím, že mohou být buď zcela splněna, nebo nesplněna. Principy jsou naproti tomu příkazy k optimalizaci, která nepředpokládají, že to, co podle nich má být, je v úplném rozsahu jak fakticky, tak právně možné; požadují však, aby to bylo v nejvyšší možné míře s ohledem na faktické a právní možnosti realizováno.*^{107, 108}

Znamená to tedy, že zásada je na rozdíl od pravidla něčím, co není nutně absolutní. Toto lze demonstrovat na porovnání fungování právních norem a právních zásad.

Dostanou-li se do sporu dvě pravidla, jedno z nich musí ustoupit, což zajišťují pravidla udávající vztah právních norem, např. pravidlo, že norma vyšší právní síly převáží normu nižší právní síly či že norma speciální převáží normu obecnou.

V případě zásad je vzájemný rozpor řešen tzv. **poměřováním** (Abwägung), které je charakterizováno tím, že převažující zásada je uplatněna v míře, která co nejméně narušuje zásadu, s níž je ve sporu. Zásada, která není upřednostněna tak neztrácí svou platnost. Toto

¹⁰⁷ ALEXY, R.: *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt. 1986. in: WINTR, J.: *Říše principů : obecné a odvětvové principy současného českého práva*. Praha : Nakladatelství Karolinum, 2006. 278 str. ISBN 80-246-1246-1. str. 66.

¹⁰⁸ Alexy vysvětluje teorii na rozhodnutí Spolkového ústavního soudu z 19. června 1979, jež se týkalo přípustnosti hlavního líčení proti nemocnému obžalovanému (BVerfGE 61, 324). Soud v tomto případě musel řešit formulováním podmíněného vztahu přednosti, tedy odpovědí na otázku, za jakých podmínek převáží jeden z principů nad druhým. Takovou podmínkou je bezprostřední ohrožení života obžalovaného... Pokud hrozí konkrétní a bezprostřední nebezpečí smrti obžalovaného nebo těžkých škod na zdraví, porušuje pokračování v řízení jeho základní právo podle čl. 2 odst. 2 GG.

pojetí bylo rozpracováno zejm. Alexym ve stati *Recht und Prinzipien*¹⁰⁹ a v jeho díle *Theorie der Grundrechte*¹¹⁰. Pojetí poměřování zásad je však obecně akceptované a přijímané, a to nejen v teorii kontinentálního práva.¹¹¹

Teoreticky lze takový charakter demonstrovat tím, že chce-li se vyložit nějaká situace prostřednictvím zásad, je takový výklad vychylován ve prospěch té zásady, která má větší působení v dané situaci, obdobně jako je střelka kompasu vychýlena magnetickým polem ke svému obvyklému směřování. Slovo vychýlení je výrazem na danou situaci padnoucím, neboť jak u střelky kompasu, tak v případě posuzování situace prostřednictvím zásad nedojde k absolutnímu nasměrování jedním směrem, ale pouze k větší či menší změně původního směru.¹¹²

Tento jev je možné označit jako „**tendenci**“¹¹³. Je nutné však provést zúžení, neboť ne každá tendence je zásadou. V oblasti daní a poplatků může například být tendencí určitého soudce rozhodovat spory ve prospěch daňových subjektů, tj. proti veřejné moci, nebo tendence daná aktuálním psychickým rozpoložením zodpovědné osoby, která výklad činí.

Pro zúžení pojmu tendence lze využít další vlastnosti zásad, která vyplývá z jejich uspořádání. Právní zásady jsou totiž *normativním maximem vysoké obecnosti (tj. týkající se obsáhlé výše reality) a značné vágnosti, jíž chybí preciznější ohraničení skutkové podstaty a především přesné*

¹⁰⁹ ALEXY, R.: *Recht, Vernunft, Diskurs*. Frankfurt, 1995. 292 str. ISBN 978-3-518-28767-5. str. 177-287. in: WINTR, J.: *Říše principů : obecné a odvětvové principy současného českého práva*. Praha : Nakladatelství Karolinum, 2006. 278 str. ISBN 80-246-1246-1. s. 57.

¹¹⁰ ALEXY, R.: *Theorie der Grundrechte : taschenbuch wissenschaft*, Frankfurt, 1986. str. 548. ISBN 978-3-518-28182-6.

¹¹¹ Např.: BIX, Brian. *A Dictionary of Legal Theory*. Oxford : Oxford univerzity press, 2004. 227 str. ISBN 0-19-924462-6. s. 165-166. nebo FREEDMAN, Judith. GRAEME, Macdonald. *The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles* [online]. Oxford, 2008 [citováno 21-4-2015]. Dostupný z WWW: <http://www.law.ox.ac.uk/themes/tax/documents/WP0807_001.pdf>. s. 3.

¹¹² V principu je možné poměřování u zásad nalézt i v jiných vědeckých disciplínách, kde je konkrétní situace vystavena určitým tendencím – např. ve fyzice může být dynamika určitého tělesa vystavena různým tendencím, které dle poměrů míry svého působení stanoví jeho kynetický stav.

¹¹³ Jiní autoři používají jiné výrazy s obdobným významem: Např., že jde o „hledisko“ právního hodnocení, ke kterému nutno hledět v hodnotící úvaze determinující právní rozhodnutí. WEINBERER, Ota. *Formální charakteristika právních a právně-politických principů*. v BOGUSZAK, Jiří. *Sborník příspěvků : Právní principy*. Praha : Nakladatelství. 1999. 231 str. ISBN 80-901064-5-5. s. 41.

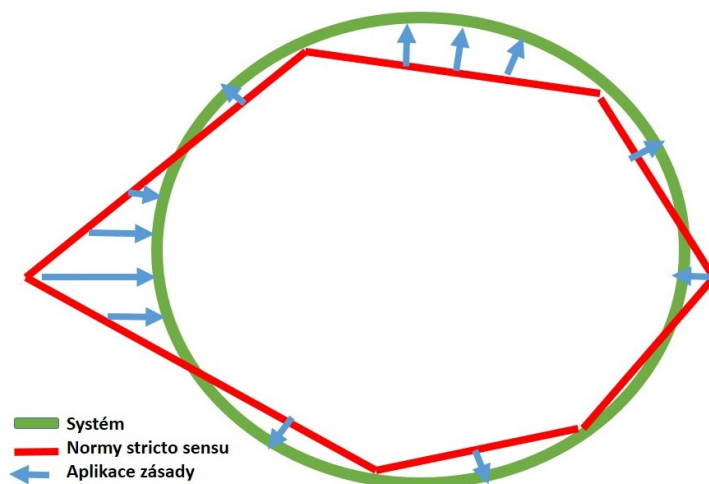
určené právní následky.¹¹⁴ Samy o sobě budují v základních konturách právní systém. Jejich znakem je tedy **systémová** modálnost.¹¹⁵

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že zásady se dají definovat jako **systémová tendence**. Zásady daňového a poplatkového práva budou tedy systémová tendence daňového a poplatkového práva.

Samotná míra toho, co je a co již není systémová, je velmi relativní. Tendence (zásady) lze totiž v principu hledat i v konkrétních ustanoveních poměrně specifických a konkrétních institutů. Hranice tkví tedy v tom, jak bude v rámci zkoumání nastavena míra obecnosti.

Bude-li se zkoumání věnovat zásadám právního řádu obecně, pak jako zásada, která je hodna zkoumání principiálně nebude hodnoceno např. pravidlo o transferových cenách, které je určitým protizneužívajícím prvkem v oblasti daní z příjmů. V jiné konkrétnější práci však toto pravidlo může být a je vnímáno jako zásada tržního odstupu (arm's length principle).

Systémotvornost lze vizuálně přirovnat k pokusu prostřednictvím přímek vytvořit kruh. Kruh v takovém případě může představovat **dokonalý systém**, který si v ničem nezadá s dokonalou abstraktní představou, kterou lze jen stěží popsat pravidly vykládanými stricto sensu, které jsou v dané vizualizaci představeny úsečkami:



Obrázek 6 - aplikace zásady

¹¹⁴ BYDLINSKI, F. *Fundamentale Rechtsgrundsätze*. Wien, 1988. 343 str. ISBN 978-3-7046-6983-4. s. 121. in: WINTR, J.: *Říše principů : obecné a odvětvové principy současného českého práva*. Praha : Nakladatelství Karolinum, 2006. 278 str. ISBN 80-246-1246-1. s. 25.

¹¹⁵ viz např. ŘÍMAN, Josef a kol. *Malá československá encyklopedie* Pom/S. Praha : Academia, 1987. 1008 str. bez ISBN. s. 101: *Obecně je zásada to, z čeho se vychází při budování určitého systému. Tímto*

Zásady se pak projevují ve vzniklých **mezerách**, kdy zásady umožňují *stricto sensu* normám tyto mezery překonávat a přiblížit je systému, tj. zde je projev onoho tíhnutí k systému. Neznaменá to ovšem, že v případech, kdy je *stricto sensu* norma v souladu se systémovým řešením společné body systému a normy *stricto sensu*), neexistují. Naopak existují stále, nicméně v těchto případech se neprojevují, neboť jich není třeba, tj. tíhnutí neabsentuje, jen se neprojevuje.

V tomto směru je opět vhodné zmínit **obecnou nedokonalost jazyka**, která se však v oblasti právních zásad neprojevuje do velké míry, neboť nemusí být nutně normovány. Nedokonalostí jazyka jsou více postižené právní pravidla, normy. Ty totiž vyžadují jazykové uchopení, ať již formou zákona (typicky v kontinentálním právu) nebo formou judikurního rozhodnutí (v anglosaském právu). V tomto pak stojí zásady (systém) vždy pružněji než normy, což lze i krásně ztvárnit výše uvedeným zobrazením.

Dalším znakem, který je často zmiňován v souvislosti se zásadami, je jejich **obecnost**. K tomu lze např. uvést názor nejvyššího soudu císařského Německa z roku 1889: *je pro zákonodárce nesplnitelným úkolem každou obecnou zákonnou zásadu ve větě vyjádřit s takovou jasností, aby bylo možné odvodit z této věty jednoduchým úsudkem důsledky pro všechny zvláště uzpůsobené, dotčeným principem ovládané případy. Dále, není úkolem zákonodárce přijmout zvláštní normu pro každý utvářející se životní vztah. Konečně není věcí zákonodárce, myslet na všechny juristicky technické formy, které by mohly být s to zmařit cíle zákona (v rozporu se soudní aplikací, jež lpí na písmenkách zákona). Mnohem více je to věcí jurisprudence a především povinnosti judikatury.*^{116, 117}

Nicméně není nutné obecnost jako definiční znak zásady zmiňovat, neboť tento znak je spojen se znakem systému. Systém si totiž musí poradit v principu s každou situací v dané oblasti, tj. sám o sobě vyjadřuje „univerzum“. Z tohoto pak vyplývá, že tíhnutí (tenze) k tomuto systému musí být též obecná. Lze tedy shrnout, že obecnost je znakem zásady, nicméně formálně je zkonsumována odkazem na „systém“, který do definice prvek obecnosti sám o sobě vkládá.

systémem může být jak systém právní, tak systém jiného vědního oboru. Dokonce systém je budován i v rámci jedné konkrétní argumentace.

¹¹⁶ ESSER, J. *Grundsatz und Norm*. 4. Auflage. Tübingen, 1990. s. 3 in HOLLÄNDER, Pavel. *Deficit Dworkinovy a Alexyho koncepce logického vymezování právních principů*. in BOGUSZAK, Jiří. *Sborník příspěvků : Právní principy*. Praha : Nakladatelství, 1999. 231 str. ISBN 80-901064-5-5. s. 12.

¹¹⁷ Obecnost jako definiční znak zásady též obhajuje např. BOGUSZAK, Jiří. *Právní principy, hodnoty, finalita*. in: BOGUSZAK, Jiří. *Sborník příspěvků : Právní principy*. Praha : Nakladatelství, 1999. 231 str. ISBN 80-901064-5-5. s. 26.

K tomu je vhodné dodat, že obecnost je v tomto kontextu relativní záležitostí, tj. jednotlivé systémy mají podsystémy, které v relativním pohledu mohou být chápány i jako konkrétno.

Výše uvedené se dá shrnout definicí zásady, která je **tíhnutím k nějakému systému**.

Někteří autoři zásady zužují pouze na všeobecné postuláty lidského chování, které jsou uznávané v civilizovaných zemích a intuitivně vnímané jako zásady právní, i když nejsou výslovně vyjádřeny v zákonech; jsou však součástí právního vědomí.¹¹⁸ Zásady jsou spojovány často s **lidskoprávním aspektem**, který je pak zmiňován jako definiční znak zásady. Tyto výklady jsou však v kontextu výše uvedeného zužující a jsou spíše poplatné zaměření daného teoretického autora. Určitý vliv pak může mít, že právě lidskoprávní zásady, jsou obecně populárnější. Na základě obdobné argumentace lze odmítnout zužující názor K. Larenza, dle něhož jsou zásady charakteristické morálním obsahem a vztahem k ideji práva¹¹⁹.

V právním kontextu je vhodné zmínit názor Canarisův, dle něhož zásady jsou typické explicitní **vyjádření hodnotového obsahu**¹²⁰, který vlastně akcentuje nutnost, aby zásada měla nějakou materiální podstatu, což potvrzuje správnost akcentu na materiální podstatu této práce. S tímto tvrzením nelze také bez výhrady souhlasit. Lze v tomto směru odkázat na dělení v kapitole 6.5.6, z jejíž závěrů vyplývá, že zásady mohou (zásady záměru regulace) i nemusí (zásady prostředku regulace) mít vlastní hodnotový obsah.

6.2 PRINCIP VS. ZÁSADA VS. PRAVIDLO

Obecně se v souvislosti se zásadami též zmiňují další pojmy, a to zejména **princip** a **pravidlo**. Je vhodné se vůči těmto dalším pojmům vymezit, resp. je nějakým způsobem uchopit.

Jak již bylo uvedeno výše, tato práce **nevnímá princip jako něco, co se od zásady odlišuje**. Toto však není přístup, který je přijímaný všemi teoretickými autory. Druhou možností je považovat princip jako něco obecnějšího, jakýsi základní bod, znak, pilíř

¹¹⁸ KNAPP, V. *Velké právní systémy*. Praha, 1996. 59 str.; in: WINTR, J. *Říše principů : obecné a odvětvové principy současného českého práva*. Praha : Nakladatelství Karolinum, 2006. 278 str. ISBN 80-246-1246-1. s. 24.

¹¹⁹ LARENZ, K. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 4. Auflage. Berlin – Hidelberg – New York, 1979. ISBN 978-3-540-65888-7. s. 410 a násl.

objektivního práva jako normativního systému. Něco, co je vnímané lidským společenstvím jako něco „běžného, automatického přítomného, přirozeného“, odvoditelného snad i z obecné charakteristiky práva a jeho účelového poslání. Právní zásada je pak chápána jako konkrétnější rozpracování jednoho či více principů, a to tak, aby mohlo být dosaženo jejich naplnění. Byť se stále jedná o velmi abstraktní element, tak již má blíže aplikační praxi, resp. normotvorbě.¹²¹

Znamená to, že rozlišování je tedy dáno určitou systematikou těchto institutů, a to dle jejich vzájemného odvozování a míry konkrétnosti, přičemž hranice mezi principy a zásadami je velmi relativní.

Určitý smysl toto dělení má, a to v pokusu odhalit tzv. „**prvozásady**“ („prvopřincipy“), ze kterých jsou poté odvozovány další, druhotné zásady (principy). Práce obdobné dělení obsahuje v kapitole 6.5.1. Přičemž toto prací navrhované dělení nejen, že nahrazuje dělení na principy a zásady, ale též v mnohém toto dělení předčí v míře podrobnosti a identifikaci vzájemných provazeb. Především nerozlišuje pouze dva stupně (princip a zásada), ale stupňů může rozlišovat stupňů více (není v tomto omezena limitem dvou pojmů).

Zbývá se tedy vymezit vůči ostatním „elementům“, které konstituují právní řád. K těm patří pravidla, která se obecně více blíží představě o normativním textu.¹²² Např. v interpretaci Alexyho pojetí zásad¹²³ je rozdíl mezi zásadou a normou interpretován tak, že pokud je výsledek aplikace dvou „norem jejich **poměření**“ (tj. uplatní se v nějaké míře obě), pak se jedná o zásadu, pokud ne, tj. výsledkem je přístup „**vše nebo nic**“, pak se jedná o pravidlo.¹²⁴

¹²⁰ CANARIS, C.W. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*. Berlin, 1969. in: BOGUSZAK, Jiří. *Sborník příspěvků : Právní principy*. Praha : Nakladatelství, 1999. 231 str. ISBN 80-901064-5-5. s. 50.

¹²¹ DOSTÁLOVÁ, Jana. HARVÁNEK, Jaromír. *Právní principy, zásady a pravidla (právně-teoretická úvaha)*. v BOGUSZAK, Jiří. *Sborník příspěvků : Právní principy*. Praha : Nakladatelství, 1999. 231 str. ISBN 80-901064-5-5. s. 106-107.

¹²² DOSTÁLOVÁ, Jana. HARVÁNEK, Jaromír. *Právní principy, zásady a pravidla (právně-teoretická úvaha)*. v BOGUSZAK, Jiří. *Sborník příspěvků : Právní principy*. Praha : Nakladatelství, 1999. 231 str. ISBN 80-901064-5-5. s. 106-107.

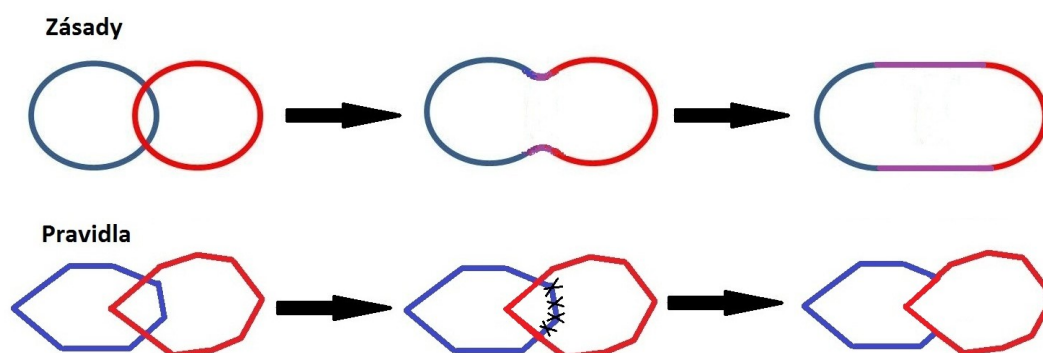
¹²³ V konkrétních překladech se mluví o principech, nicméně s ohledem na výše uvedené deklarování identity pojmů se tento citát terminologicky sjednocuje.

¹²⁴ HOLLÄNDER, Pavel. *Deficit Dworkinovy a Alexyho koncepce logického vymezení právních principů*. v BOGUSZAK, Jiří. *Sborník příspěvků : Právní principy*. Praha : Nakladatelství, 1999. 231 str., ISBN 80-901064-5-5, s. 12.

Toto je vlastnost zásad daná tím, že zásada není striktní normou, ale je výše uvedeným tíhnutím k něčemu. Jeli těchto tíhnutí v dané situaci více, je výsledek určitým **poměřením** = **kompromisem** těchto „sil“.

Naproti tomu v případě pravidel se uplatňují výkladová pravidla mající **kolizní charakter**, tj. říkají, které pravidlo má přednost (např. přednost pravidel speciálních před obecnými, s vyšší právní silou před těmi nižšími apod.)

Toto vše lze ilustrovat graficky následujícím způsobem:



Obrázek 7 - kompromis zásad a kolize pravidel

Na obrázku je výsledkem středu dvou různých zásad určitý kompromis, tj. tvar zůstávající pravidelným (dokonalým) tělesem. Přitom dochází k deformaci těch původních tvarů.

Naproti tomu pravidla se nemění a při střetu dvou z nich je jedno z nich zčásti potřeeno a vytváří se nový „rámec“ s jasně danou hranicí mezi starým a novým pravidlem.

Obecně se zásady často interpretují špatně v tom kontextu, že každé z nich přisuzuje určitou magickou moc a velkou hodnotu. Řekne-li se o nějakém přístupu, že je zásadou, pak to často symbolizuje nepřekročitelnost tohoto přístupu či fatální důsledky, pokud k překročení dojde. Nicméně z výše uvedeného však plyne, že zásada je na rozdíl od pravidel něco, co překročitelné je, je-li k tomu dostatečný důvod – jiná zásada.¹²⁵

Vysoká důležitost není obecně znakem zásady. Jak bylo uvedeno výše v rámci rozdílu mezi právní zásadou a právním pravidlem, jde o **rozdílnost spočívající v povaze této normy a nutnosti jejích zachycení**. Vedle zásad prostupujících všem odvětvími, které mají obrovský význam (například zásada legitimních očekávání), jsou zde též zásady, které takto velký význam nemají a orientují se pouze na dílčí právní institut. Obdobně se dívat

¹²⁵ Důkazem zkreslení tohoto výrazu je také to, že někdo nazývá zásadovým, přičemž se tím myslí, že má svá nepřekročitelná pravidla, kterých se drží a v této oblasti není příliš svolný k nějakému kompromisu. Správnější by tedy bylo z pohledu právní terminologie mluvit o takovém člověku jako o „pravidlovém“☺.

i na pravidla, kdy kromě těch, která jsou svým významem značně omezena, existují i taková, která mají značný význam.

Obecně však **zásady mají zpravidla větší širší aplikační význam, než mají pravidla.**

Důvody pro toto jsou v principu dva, a to:

- 1) pokud na nějakém místě nepostačuje užití zásady, je třeba konkrétněji doplnit pravidlo, přičemž toto pravidlo je tedy konkrétnější než zásada,
- 2) užití zásad je založeno na proporcionalitě jejich použití vzhledem k dané situaci, což znamená, že zásady jsou z hlediska užití **flexibilnější** a není třeba je tak často korigovat jinými normami; pravidla, u kterých tohoto využít nelze, je zapotřebí normotvorně dotvořit (konkrétnějšími pravidly).

Z výše uvedeného plyne, že právní řád tenduje k tomu, že je zde nějaký okruh zásad, který se dále **příliš nerozšiřuje**. Podrobnější a více konkrétní úprava pak spočívá téměř výlučně na právních pravidlech (ta by sice měla být formulována obecně, ale ne vždy je to možné a ne vždy je toto dodržováno).

Pokud by tedy existovaly veličiny jako významnost, obecnost a známost, pak by při zprůměrování hodnot všech právních zásad a zprůměrování hodnot všech právních pravidel by v hodnocení významnosti, obecnosti a známosti jistě drtivě zvítězily právní zásady.

Někteří autoři vidí rozdíl mezi zásadami a pravidly ve **formě jejího zachycení**¹²⁶, tj. zda jsou zachyceny explicitně (pravidla) nebo se dovozují implicitně (zásady). Toto kritérium dělení však nefunguje, neboť zásady jsou někdy explicitně normovány¹²⁷ a jindy nikoliv. Hlubší význam však dělení dle formy zachycení nemá, neboť jak v systému anglosaského, tak i kontinentálního práva, jsou části práva, které jsou nepsané. Nelze tedy tvrdit, že ta zásada, která není napsána, neexistuje.

¹²⁶ DOSTÁLOVÁ, Jana. HARVÁNEK, Jaromír. *Právní principy, zásady a pravidla (právně-teoretická úvaha)*. v BOGUSZAK, Jiří. *Sborník příspěvků: Právní principy*. Praha : Nakladatelství, 1999. 231 str. ISBN 80-901064-5-5. 106-107 s.

¹²⁷ Např. § 5 až 9 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

6.3 VZÁJEMNÉ VZTAHY ZÁSAD

Zásady nikdy nestojí autonomně, ale společně tvoří systém, v rámci kterého se navzájem korigují. Důkazem toho budiž i fakt, že testovala-li by se zásada autonomně, pak při extrapolaci téměř kterékoliv z nich bude docházet k absurdním výsledkům.

Na nastavování systému působí zejména vůle veřejné moci, která se projevuje přednostně v rámci moci zákonodárné, nicméně je zde též nezanedbatelný podíl výkonné a soudní moci. Jen málokdy se stane, že mezi zásady přibude nějaká zcela nová. Většinou se změny v nastavení odrážejí v tom, že se zásadám stanovuje rozdílná míra důležitosti, díky kterým pak dochází k tomu, že určité skupině se postavení zlepší a určité zhorší. Tím se mění systém regulace i přerozdělení v rámci něj.¹²⁸

Každá taková změna nastavení způsobuje určité rozkolísání celého systému, který se nějakou dobu svými mechanismy vyvažuje. V rámci tohoto vyvažování se postupně stabilizují poměry významnosti mezi jednotlivými zásadami.

Celkové nastavení však vždy směřuje k **obdobě takzvaného parettova optima**. Což je sice často používáno v ekonomii, nicméně popis lze plně aplikovat rovněž na právo. Jedná se o stav, kdy nemůže dojít k tzv. parettovskému posunu, což by byl posun k jinému řešení, které by bylo lepší z hlediska kvalitnějšího naplnění cíle alespoň jedné ze zásad, aniž by tím bylo sníženo naplnění cíle jiné zásady.

Jednoduchým příkladem směřováním k tomuto optimu je hypotetický příklad, ve kterém se rozhoduje o umístění nové pobočky finančního úřadu (dosud byla nejbližší až město, kam to měli stejně daleko, ale dojíždění občanů se projevilo jako velmi nevhodné). Vesnice jsou znesvářené, tj. není možné pobočku umístit do jedné z nich. Nakonec bylo rozhodnuto o umístění mezi těmito vesnicemi. V případě, že nebudou hodnoceny jiné zásady zde tak došlo k parettovskému posunu – posílila se hospodárnost (přesun z města) a nebyla narušena zásada rovnosti.

Případné umístění pobočky do jedné z vesnic by sice mohlo být ještě hospodárnější, neboť by alespoň polovina těch, kteří ho navštěvují, nemusela jezdit autobusem, nicméně již by nešlo o parettovský posun, neboť by byla zasažena zásada rovnosti. Parettovský posun je tedy změna v síle zásad, se kterou obecný souhlas, tj. nezhorší se postavení žádné skupiny (tj. pro všechny dotčené platí, že jsou na tom lépe či stejně).

¹²⁸ viz též RAWLS, John. *Theory of Justice*. Cambridge : Belknap Press, 1971. 607 str. ISBN 0-674-88014-5. s. 15-18.

Jak již bylo uvedeno výše základní odlišností zásad od pravidel je, že navzájem tvoří řešení, tj. řešení je vyváženým „mixem“ všech zásad (viz Obrázek 7 - kompromis zásad a kolize pravidel), tj. jedna neruší druhou, ale pouze je zvyšována nebo snižována jejich důležitost

6.4 JAK SE RODÍ ZÁSADA A JAK ZANIKÁ

Výše bylo zmíněno, že zásady jsou určitou množinou institutů, která se radikálně nemění. Nicméně neplatí, že by současné právo disponovalo stejným okruhem zásad jako právo římské či středověké. Z logiky věci plyne, že musí existovat **proces vzniku a zániku zásad**.

Při vzniku i zániku platí, že čím obecnější působení zásada má, tím je tento proces obtížnější a zdlouhavější. Nejobecnější zásady a jejich zakotvení se často pak pojí s celospolečenskými změnami a vnímáním.

Například zásadou může být větší váha určitých skupin osob v rámci společnosti, se kterými se pojila výhodnost v právním postavení těchto osob. Srov.: šlechtic vs. neurozený, žid vs. nežidovský obyvatel, žena vs. muž, bělošský vs. barevný obyvatel a další (např. i dnes některé „nerovnosti“ existují v podobě např. dospělý vs. dítě či občan vs. cizinec).

Tyto uvedené vztahy pak nebyly reflektovány nejen právními pravidly, ale taktéž se promítly do právních zásad, které by se daly formulovat jako např. zásada aristokratické, rasové nebo národní nadřazenosti, vedoucí postavení muže, atd.

Nejobecnější zásady a jejich zakotvení se často pak pojí s celospolečenskými změnami a vnímáním.

Například velkým posunem ve vnímání právních zásad ve Francii před a po Velké francouzské revoluci, přičemž např. rovnost a svoboda byla vyjádřena i v jejím „bonmotu“.

Na základě výše uvedeného je třeba nesouhlasit s tezemi, které by říkali, že právní zásady jsou nezrušitelné. Naopak, tak jak se rodí jedny, tak jiné mohou zanikat.¹²⁹ Nezrušitelnost by mohla být dovozena toliko v krátkém období. V období dlouhém¹³⁰ jsou pak všechny

¹²⁹ Měnitelnost zásad též obhajuje např. ZOULÍK, František. *Právní principy a procesní zásady*. in: BOGUSZAK, Jiří. *Sborník příspěvků : Právní principy*, Praha : Nakladatelství, 1999. 231 str. ISBN 80-901064-5-5. s. 181-182.

¹³⁰ Při definici dlouhého a krátkého období se dá vyjít z ekonomie, tj. není jím vyjádřen žádný konkrétní vztah, ale spíše znázorňuje, že flexibilita přizpůsobení se je v krátkém časovém horizontu menší než v delším. Blíže k tomu např.: SAMUELSON, Paul A., NORDHAUS, William D. *Economics*, eighteen

zásady v principu zrušitelné.¹³¹ Postup rušení zásad je tedy dlouhodobou záležitostí, tj. při použití ekonomické terminologie lze s tezí o nezrušitelnosti souhlasit při hodnocení z perspektivy krátkého období.

V neprospěch nezrušitelnosti také hovoří, že v konkrétních situacích mohou být tyto zásady také „přebyty“ explicitním právním pravidlem.

Zdroje zásad jsou různé. Liší se zejména napříč státy, kdy v případě anglosaských zemí jsou obsahem především soudních rozhodnutí. Naproti tomu ve státech kontinentálního práva se bude jejich zdrojem normativní text, ze kterého budou buď vyplývat explicitně, nebo implicitně.

V tomto směru je zajímavé prolínání národních přístupů, ke kterému dochází v případech, kdy se práva spojují. Typickým případem tohoto fenoménu je evropské právo, kdy vedle národních úprav vstupuje „do hry“ též panevropské vnímání zásad, které může být od těch národních odlišné (nadto toto evropské vnímání evropské přístupy integruje do sebe).

Zásada může být někdy překryta zčásti (či zcela) pravidlem. Neznamená to však, že by byla zrušena, ale pouze **pod pravidlem „spí“**, tj. pokud bude pravidlo zrušeno, zásada se aktivuje („probudí“).

Nechť je dána hypotetická situace, že neexistuje pracovní právo a práce je tedy regulována toliko právem obchodním a občanským. Zavázal-li by se v takovéto situaci někdo k tomu, že bude osobně vykonávat činnost havíře, a to na každodenních 20 hodinových směnách, což je dle právních pravidel kontraktem, pak za této situace budou aplikovány právní zásady, a to na jedné straně dobré mravy, právo na tělesnou integritu, právo na život atd. a na druhé straně smluvní svoboda, zásada legitimních očekávání atd.

Pokud se ve výše uvedeném příkladu aplikuje pracovní právo, které stanovuje časové limity pro práci v podobě maximální pracovní doby, pak toto pravidlo zcela zastíňuje aplikaci výše uvedených právních zásad, kdy jasně normuje nemožnost 20 hodinové pracovní směny. Právní zásady však v daném případě nejsou zrušeny, pouze „spí“, tj. není dáván prostor pro jejich aplikaci.

Edition. překlad GREGOR, Martin a kol., Praha : Svoboda, 2010. 751 str. ISBN 987-80-205-0590-3. s. 153.

Krátkým obdobím by se pak mohlo rozumět období, v rámci kterého nejsou dány možnosti k posunu v základních fundamentech právního a společenského řádu. V dlouhém období je toto umožněno, tj. např. „(velmi) dlouhým obdobím by se mohli rozumět období přechodu mezi různými společenskými uspořádáními – od antické republiky k autokratické vládě, od „temného“ středověku k humanismu, apod.

¹³¹ Dokonce toto neplatí ani v případě tzv. lidskoprávních zásad, se kterými je jsou tyto teze nejčastěji spojeny. Tyto zásady se totiž plně prosadily až v poměrně nedávné době (např. teprve v průběhu 19. století byly globálně zrušeny instituty otroctví, nevolnictví či poddanství, a např. nerovnosti mezi muži a ženami jsou ve světě běžné i nyní).

6.5 DĚLENÍ ZÁSAD

6.5.1 DĚLENÍ ZÁSAD DLE STUPNĚ KONKRÉTNOSTI

Zásady lze dělit dle toho, na jak široký okruh problémů se vztahují. Lze nalézt zásady, které mají téměř obecnou platnost pro vše a na druhou stranu zásady, které se vztahují toliko k některým částem práva či dokonce jen k některým oblastem práva. Tyto stupně konkrétnosti lze popsat následovně¹³²:

- zásady poplatné **všem právním odvětvím** – dají se popsat též jako obecné zásady právní; tato práce se jim bude věnovat především s ohledem na jejich aplikaci v daňovém či poplatkovém právu,
- zásady poplatné **veřejnému právu** – jsou obecným zásadami veřejného práva, tj. vyskytují se např. též v trestním právu či ostatních veřejnoprávních odvětvích; tato práce se jim bude věnovat především s ohledem na jejich aplikaci v daňovém či poplatkovém právu,
- zásady **poplatné daním a poplatkům** – zde by měly být identifikovány zásady, které jsou typické pouze pro daně a poplatky (pro obě tyto skupiny zároveň),
- zásady poplatné buď **jen daním**, nebo **jen poplatkům** – do této skupiny patří zásady, které jsou poplatné buď daním, nebo poplatkům (ale ne oběma najednou); v principu jde tedy o skupinu, která je důsledkem odlišnosti daní a poplatků,
- zásady poplatné **jedné dani** či **jednomu poplatku** – množina zásad, která se týká vždy jen jedné specifické daně; práce se vzhledem ke svému obecnému zaměření těmito zásadám nebude příliš věnovat,
- zásady poplatné **části daně** nebo **části poplatku** – tato skupina se týká již jen konkrétních konstrukčních prvků daní a poplatků; ze stejného důvodu jako bylo uvedeno výše, nebude tato skupina zásad pro práci stěžejní.

¹³² Tato konkrétní podoba dělení zásad je dílem autorovým, nicméně obecně se dělení zásad vyskytuje i v jiných právních publikacích. Např.: BOGUSZAK, Jiří. *Právní principy, hodnoty, finalita*. in: BOGUSZAK, Jiří. *Sborník příspěvků: Právní principy*. Praha : Nakladatelství, 1999. 231 str. ISBN 80-901064-5-5. s. 26.

6.5.2 DĚLENÍ NA ZÁSADY DANÍ, ZDANĚNÍ A DAŇOVÉHO PRÁVA

Velmi často se směšují dva druhy zásad, a to zásady právní a zásady odvětví, které právo reguluje. Laik, student i profesionál často tyto zásady směšuje a bere je jako jedny, což může mít velmi neblahé následky. Tyto neblahé nespočívají ani tak v tom, že by se jedny či druhé zásady nedaly použít, neboť, jak bylo uvedeno v metodické části, **lidské poznání je jen jedno** (k tomu viz kapitola 2.2.1), ale v tom, že když se aplikují jen optikou práva, nesou s sebou nesprávné metodické uchopení.

Této problém tedy souvisí s tím, kam až právo samo sahá (viz Obrázek 2 - vztah práva k jiným vědním disciplínám zobrazující rozdíl např. mezi právní filozofií a filozofií práva).

Toto metodické dělení je validní jak pro zásady, na kterých stojí ekonomické (sociální, filozofické) pojetí daní, tak pro zásady, na kterých stojí pojetí právní.

Terminologicky by se daly tyto množiny (zásady) oddělit a daly by se rozlišovat **zásady zdanění** a **zásady daňového práva**.

Praktický dopad tohoto dělení v podobě nemožnosti nahlížet stejně na zásady právní a zásady ekonomické spočívá zejména v **metodách**, které se tradičně používají pro dané vědní disciplíny v rámci jejich aplikace. Toto bude nastávat v případě zásad daňového práva a zásad zdanění.

Při důsledné aplikaci zásad daňového práva by totiž prioritní vědou mělo být právo v užším slova smyslu (právní dogmatika). Naopak při důsledné aplikaci zásad zdanění je vhodné taktéž posoudit např. skutečné ekonomické (bude-li se jednat o zásadu ekonomickou) nebo sociální (bude-li se jednat o zásadu sociální) aspekty dané regulace.

Toto dělení je patrné zejména v různých situacích, kdy se zásady aplikují. Například se lze ztotožnit s Judith Freedman¹³³, která aplikaci zásad vidí v těchto úrovních:

- **politické**, kde se především aplikují zásady zdanění, neboť se určuje obecný daňový cíl; nejožehavější otázkou je zde určení síly zásady vertikální rovnosti,
- **legislativní**, primárně se vychází z politické úrovně; aplikují se zde obě zásady, jednak zdanění a jednak daňového práva (při provádění příkazů z politické úrovně a realizaci aplikace zásad zdanění v této, legislativní, úrovni).

¹³³ FREEDMAN, Judith. GRAEME, Macdonald. *The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles* [online]. Oxford, 2008 [citováno 21-4-2015]. Dostupný z WWW: http://www.law.ox.ac.uk/themes/tax/documents/WP0807_001.pdf. s. 3

- **aplikační**, kdy je primární textace této normy, která však může být korigována odkazem na účel dané konkrétní normy, která provádí zpravidla jinou zásadu; primárně jde tedy o právní zásady, podpůrně o zásady zdanění.

Právní filosof Josef Esser též shodně cítí určitou obdobnou odlišnost mezi zásadami. Odlišuje zásady právní techniky, pod nimiž rozumí logické a interpretační zásady, a dále zásady práva, přičemž se lze domnívat, že mezi ně řadí i zásady, které jsou poplatné primárně jiným vědeckým disciplínám. Tento určitý omyl pak vede ke konstatování, že je nepodstatné mezi nimi rozlišovat¹³⁴, což je ale tvrzení, které nelze podpořit. Rozlišování je nezbytné právě z důvodů použití vhodné metody při jejím podrobném zkoumání.

6.5.3 DĚLENÍ NA HMOTNĚ-PRÁVNÍ A PROCESNÍ

Dělení na hmotněprávní a procesní normy je tradičním dělením, které se vyskytuje ve všech právních odvětvích včetně práva daňového. Obdobně lze postupovat u zásad.

V tomto kontextu je zajímavé rozlišit, co je v daních normou procesní a co je již normou hmotněprávní (resp. co je institutem procesním a co je institutem hmotněprávním).

Při posuzování této problematiky je vhodné opřít se o to, že nejvhodnějším konceptem daně pro zkoumání její podstaty je zkoumání **daňového závazku**. Pokud pak jde o rozlišení mezi hmotněprávní a procesní rovinou, dá se velmi dobře opřít o posuzování soukromoprávní, které stojí na tom, že definování prvků závazku je záležitostí hmotněprávní. Pokud na základě těchto práv a povinností nedojde k „dobrovolnému“ splnění jednotlivých povinností, **nastupují procesní ustanovení, která zajistí „nápravu“**.

Obecně je tento přístup přístupem, který nekoresponduje s vnímáním v daních, kdy je procesním právem daňovým vnímáno zprocesování plnění (tj. platba, splatnost atd.). Srovná-li se to však s civilně právním pojetím, tak typicky splatnost a termíny provedení platby jsou řazeny do hmotněprávní části dané úpravy, což je logické i vzhledem k tomu, že při standardní situaci kladných diskontních úrokových měr se daňový dluh poplatníka umenšuje posunem dále v čase. Obdobná situace platí u zálohování daně.

¹³⁴ ESSER, Josef. *Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts*. Tübingen, 1956. s. 142-144. in: WINTR, J.: *Říše principů : obecné a odvětvové principy současného českého práva*. Praha : Nakladatelství Karolinum, 2006. 278 str. ISBN 80-246-1246-1. s. 22-23.

Například při skládání zálohy kupní ceny nejsou pochybnosti, že jde o civilní právo hmotné (definování soukromoprávního závazku). V případě záloh v právu daňovém se naopak velmi často tvrdí opak.

Obecně však většina zásad, zejm. těch obecných je poplatná, jak hmotněprávním, tak procesně-právním ustanovením, resp. její rysy lze najít v obou skupinách.

Nelze tak souhlasit s některými teoretickými autory, že procesní zásady jsou nějakou oddělenou, zcela zvláštní skupinou¹³⁵, reálně totiž svébytná a samostatná množina procesních zásad neexistuje.

Kritérium dělení zásad na hmotněprávní a procesní není tedy významné, neboť bude-li nějaká zásada ryze hmotněprávní nebo ryze procesní bude to dáno jen jejím úzkým zaměřením a nikoliv zcela odlišnou povahou.

6.5.4 DĚLENÍ DLE AUTONOMIE ZÁSADY

Je celá řada zásad, které jsou jen součástí jiné zásady, tj. rozvíjejí ji. Příkladem může být zásada hospodárnosti a zásada jednoduchosti. Zásada jednoduchosti je částí zásady hospodárnosti, která se zaměřuje jakousi „podzásadou“ (přičemž se tímto pojmem nesnižuje její význam). Následně lze poté dále konkretizovat i tyto podzásady dalšími zásadami, tj. „podpodzásadami“ (např. peněžitost), „podpodpodzásadami“ atd.

Pro lepší orientaci a výmluvnost je lepší mluvit o

- **zásadách 1. stupně** (= primární), jejichž součástí jsou ty, které jsou na nižších stupních, současně nejsou součástí jiné zásady,
- **zásadách 2. stupně** (= sekundární), které jsou součástí zásady 1. stupně a nejsou součástí zásady 2. stupně,
- **zásadách 3. stupně** (= terciální) jsou součástí zásady 1. i 2. stupně,
- ...atd.

Do výše uvedených kategorií lze zařadit všechny zásady. V tomto kontextu tedy může vzniknout „strom zásad“, na jehož vrcholu budou primární zásady, tj. jakési zásady

¹³⁵ ZOULÍK, František. *Právní principy a procesní zásady*. v BOGUSZAK, Jiří. *Sborník příspěvků: Právní principy*. Praha : Nakladatelství, 1999. 231 str. ISBN 80-901064-5-5. s. 106-107., které uvádí, že procesní zásady však bývají chápány jako cosi zvláštního, specifického pouze pro proces. To znamená, že jim není přiznána povaha právních zásad (v jejich obecném pojetí) a jsou hledány rozdíly, jimiž se

originální. Zásady druhého a dalších stupňů jsou pak vždy již zásady derivativní – tj. odvozené.

Je logické, že originální zásady jsou obecnější než zásady z nich odvozené. Z tohoto důvodu se vztahují k větší množině právních institutů na rozdíl od derivativních, které budou tendovat k vyšší míře konkrétnosti.

Toto dělení lze navázat na dělení zásad dle vztahu k regulaci viz. podrobněji kapitola 6.5.6.

6.5.5 DĚLENÍ DLE NORMATIVNÍHO ZACHYCENÍ

Zásady mohou být vyjádřeny různými způsoby, a to od přímého normativního zachycení popisujícího i obsah ustanovení do ryze abstraktní zásad, které vyplývají toliko z teorie.

Dělení dle normativního zachycení neodporuje metodice práce (soustředění se na skutečný obsah a nikoliv jen na formu zachycení tohoto obsahu). Toto dělení může totiž prozradit několik aspektů, a to zejména sílu dané zásady a její zakořeněnost v právním systému daného státu či dokonce v globálním měřítku. Bude platit korelace, že čím menší je potřeba inkorporovat zásady do normativní podoby, tím je zásada silnější.

Toto měřítko a případně též sílu zásady negativně ovlivňuje **přehnaná snaha o explicitní implementaci** určité zásady do právního řádu. Explicitní zakotvení zásady, pak díky výkladu a contrario vede k závěrům, že bez explicitního zakotvení nemá zásada dostatečně silnou zakořeněnost a sílu, aby se autonomně prosadila. Problematické situace tedy nastávají v případech, kdy se obecná zásada vloží jen do nějaké části právního řádu (např. do civilního práva). Absence jejího explicitního uchopení v daňových předpisech pak vede k tomu, že může být v této oblasti zpochybňována jejich aplikace.

Jako praktický legislativní příklad lze uvést uchopení směrnice Rady 2014/86/EU, která zaváděla povinnost pro státy netolerovat zneužití tzv. dividendové směrnice Evropské unie¹³⁶. Některé státy zvolily tu cestu, že do právního předpisu zapsaly k normě poskytující osvobození dividend, že je zakázáno zneužití této normy, což okamžitě vyvolá otázky, zda v jiných případech je takové konání tolerováno či se obecně pravidlo ohledně zneužití aplikuje např. se sníženou intenzitou.

Existují různá dělení dle **kritéria normativního zachycení**, např.

od nich liší; ty jsou spatřovány zejména v tom, že procesní zásady mají formální (popř. jen organizační) povahu, takže sotva mohou určovat obsah norem po věcné stránce.

¹³⁶ Směrnice Rady 2011/96/EU, ze dne 30. listopadu 2011, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

- **Čapek**¹³⁷: 1) vyjádření explicitně v zákoně, 2) zobecnění z právních norem, 3) zobecnění z judikatury, 4) jiné povahy (první tři pak vnímá jako právní zásady *stricto sensu*),
- **Knapp**¹³⁸ (ve vztahu k obecným zásadám právním) rozlišuje zásady, 1) na které zákon výslovně odkazuje, 2) zákon je výslovně do právního řádu vtěluje, 3) v zákoně se zásada nevyskytuje, ale je akceptována,¹³⁹
- **Boguszak**¹⁴⁰: 1) pozitivní zásady práva, 2) implicitní zásady práva a 3) extrasystémové zásady práva použitelné při absenci norem pozitivního práva nebo jako směrnice interpretace práva¹⁴¹.

Teoretičtí autoři směřují tedy v principu stejným směrem, a to sice, že **existuje i určitá část právního řádu, která není pevně vetknuta do textů právních norem**. V případě anglosaského systému práva, kde oficiálně mohou být zdrojem práva i např. „právní knihy“ je tento přístup výslovně deklarován. V kontinentálním právu však existuje také.

Smývá se tedy rozdíl, na který je často poukazováno v rámci rozdílnosti právních systémů. Je-li tak dostatečně patrná přítomnost zásady z ducha (myšlenky) dané právní normy či systému norem, pak je její uvádění **nejen zbytečné ale i kontraproduktivní**, neboť jejím explicitním uvedením je zpochybňováno její užití v jiné soustavě právních norem, kde není explicitně zmíněna.

¹³⁷ ČAPEK, Jiří. *Principy a konzistentnost právního myšlení (k problematice regulativní funkce práva)*. v BOGUSZAK, Jiří. *Sborník příspěvků: Právní principy*. Praha : Nakladatelství, 1999. 231 str. ISBN 80-901064-5-5. s. 65-66.

¹³⁸ KNAPP, V. *Velké právní systémy*. Praha, 1996. s. 61; in: WINTR, J.: *Říše principů : obecné a odvětvové principy současného českého práva*. Praha : Nakladatelství Karolinum, 2006. 278 str. ISBN 80-246-1246-1. s. 24

¹³⁹ Poté ještě přidává obecně dva druhy zásad, které v daném právním řádu nejsou, a to zásady, které jsou právnímu řádu známy, ale zákon je vylučuje, a zásady, které jsou právnímu řádu neznámy.

¹⁴⁰ BOGUSZAK, J.: *Pojetí, druhy a význam právních principů*, in: *Právní obzor* 3/2003, s. 241 in: WINTR, J.: *Říše principů : obecné a odvětvové principy současného českého práva*. Praha : Nakladatelství Karolinum, 2006. 278 str. ISBN 80-246-1246-1. s. 24-25, přičemž Boguszak ve svém výkladu vychází z vymezení typů právních zásad v *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*. Paris, 1993. s. 474- 476, které rozpracovává in: WINTR, J.: *Říše principů : obecné a odvětvové principy současného českého práva*. Praha : Nakladatelství Karolinum, 2006. 278 str. ISBN 80-246-1246-1. s. 25

¹⁴¹ Ty mohou charakterizovat typ právní kultury nebo mohou vyplývat ze společenských pravidel. Boguszak tedy v rámci nepsaných zásad odlišuje ještě skupinu, která je vlastně zásadami zásad, tj. zásady, které mají ještě menší vliv do přímé aplikace práva.

6.5.6 DĚLENÍ ZÁSAD DLE VZTAHU K REGULACI

Dělení zásad ve vztahu k regulaci identifikuje tři základní druhy zásad:

- zásady prostředku regulace, tj. zásady, kterými se musí řídit právo jako systém,
- zásady, kterými se řídí tvorba regulatorního záměru,
- zásady efektivnosti regulace.

Na toto dělení může být navázáno dělení dle autonomie zásady (viz kapitola 6.5.4), přičemž dělení dle vztahu k regulaci by bylo určitým **nultým stupněm** v dělení zásad a rozřazovalo by do výše uvedených skupin jednotlivé primární zásady.

6.5.6.1 Zásady prostředku regulace

Prostředkem regulace je právo ve smyslu právního řádu. Tato skupina zásad jsou tedy zásady, které konstituují jeho systém, a to včetně prostředků jeho výkladu a zabezpečení jeho účelovému využívání.

V navrženém systému dělení je v této souvislosti navržena pouze jedna primární zásada, která do této skupiny spadá, a to „**právní stát**“, čímž se rozumí nikoliv nutně jen konstituování práva na úrovni státu, ale rovněž na úrovni podstátní i nadstátní.

Uvedená skupina je právo očištěné bez hodnotového obsahu. V kontextu Teorie práva dle Knappa by tomu odpovídalo tzv. pojetí práva ve smyslu **právní dogmatiky**.¹⁴² Hodnotový obsah je pak právu dáván primárně zásadami dávajícími regulatorní záměr. Tyto zásady pak mají též dopad i do skupiny zásad prostředku regulace, a to zejména v tom kontextu, že dávají věcnou náplň pro posuzování např. zneužití práva (dle zásad tvorby regulace se identifikuje, co bylo základní cílem úpravy a jestli způsob výkladu normy není v zásadním rozporu s tímto pojetím).

¹⁴² „Právní dogmatika omezuje předmět svého poznání na právo jako normativní systém a neklade si za cíl víc, než poznat jeho obsah. Z tohoto cíle právní dogmatiky vyplývá, že se vlastně svým předmětem poznání a cílem svého poznání ztotožňuje s právním pozitivismem.“ v KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha : C. H. Beck, 1999. 264 str. ISBN 80-7179-028-1. s. 7.

6.5.6.2 Zásady regulatorního záměru

Tato skupina zásad tvoří obsah regulace. Do této skupiny patří celá řada „primárních“ zásad, které reprezentují to, co je žádáno, co se chce.

Tyto zásady se do práva implementují buď prostřednictvím

- **explicitního normování** do právního řádu, anebo
- prostřednictvím tzv. **teologického výkladu**, tj. účelového výkladu, který identifikuje účel regulace; ve výkladu práva pak tento účel zohledňuje.¹⁴³

Výše uvedené spojnice zabezpečují, aby se právo jako normativní systém nevydalo zcela jinou cestou, než je společenská realita, která má většinou odraz ve vlastním regulatorním záměru.

Z hlediska metodologického je regulatorní záměr tvořen až na výjimky prostřednictvím jiných, od práva odlišných, vědeckých disciplín, jako je ekonomie, psychologie, ekologie, ale i fyzika (k tomu viz 2.2.1) atd.

6.5.6.3 Zásady efektivnosti regulace

Tato skupina zásad se soustřeďuje na to, jak nejlépe nastavit regulaci a užít prostředek regulace, aby byl výsledek co nejlepší. V některých případech se může dokonce dojít k tomu, že právo jako prostředek regulace je nevhodné.

Do této skupiny zásad je řazena pouze jedna zásada, a to zásada hospodárnosti.

Teoreticky je možné podřadit tuto skupinu pod zásady regulatorního záměru, neboť pokud je předkládán regulatorní záměr, pak si lze jen obtížně představit situaci, že ho předkladatel chce realizovat jinak než co nejvíce efektivně. Na druhou stranu je tato zásada obsažena v rámci všech regulatorních záměrů, což je důvodem, proč je v rámci navrženého dělení vydělena do zvláštní skupiny zásad.

Z hlediska metodologického pak tato množina zásad vychází z mikroekonomické analýzy (nákladové posuzování, čistá současná hodnota, vnitřní výnosové procento...atd.¹⁴⁴), nebo z kvalitativní analýzy v případě absence exaktních dat.

¹⁴³ Pro konkrétnost lze odkázat na kapitolu 6.5.5, která upravuje otázku normativního zachycení.

¹⁴⁴ Problematice hospodárnosti (efektivnosti) různých rozhodovacích činností se obecně věnuje literatura týkající se investičního rozhodování. I když je tato literatura primárně cílena na soukromé investice a projekty, lze její zásady plně využít i pro rozhodování se v rovině hospodaření ve sféře veřejné, lze tedy odkázat např. na BREALEY, Richard A., MYERS, Stewart C. *Teorie a praxe firemních financí*. East Praha : Publishing Praha, 1999. 971 str. ISBN 80-85605-24-4. Z amerického originálu Z amerického originálu *Principles of Corporate finance* přeložili TŮMA, Zdeněk a TŮMA, Milan.

7 JEDNOTLIVÉ ZÁSADY

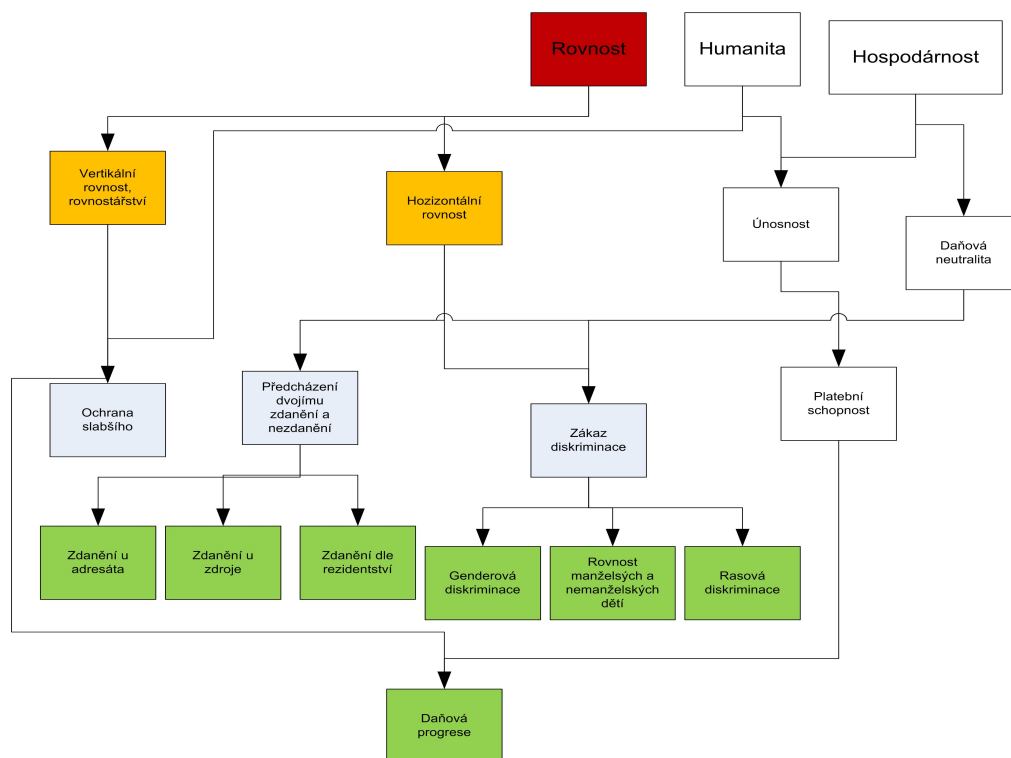
Tato část popisuje jednotlivé zásady daňového práva s tím, že se snaží je řadit dle dělení uvedeného v kapitole 6.5.4, tj. de facto dle jejich vzájemné souvislosti. V kontextu daňového práva byly identifikovány celkem 4 stěžejní zásady I. stupně, které mají zásadní vliv v daňovém právu.

V rámci tohoto dělení jsou jim z hlediska struktury podřazeny zásady II. stupně, které jsou jejich součástí a těmto zásadám II. stupně dále zásady III. stupně atd.

V některých případech není podřízenost a nadřízenost zcela „čistou“ záležitostí, proto je toto dělení realizováno na základě toho, co převažuje (zda autonomnost zásady nebo její vztah k zásadě jiné).

Kompletní vzájemné vztahy zásad jsou ilustrovány v příloze 0, kde je také patrné dělení zásad dle vztahu k regulaci.

7.1 ROVNOST



Obrázek 8 - Schéma podzásad zásady rovnosti (autor)

Historicky byl požadavek na rovnost zpravidla **hybatelem zásadních historických událostí**, v rámci kterých byla požadována. Ať již jde o revoluci francouzskou (svoboda, rovnost, bratrství), americkou (rovnost vyjádřená požadavkem na zastoupení) nebo plebejský odchod na horu Mons Sacer v antickém Římě.

Nicméně rovnost je kritériem velmi subjektivním, zcela závislým na úhlu pohledu, kterým je na ni hleděno. V tomto kontextu si prošla poměrně rozsáhlým historickým vývojem a dnešní podoba se od té historické může i značně lišit.

V exaktním pohledu je rovností v právu stejnost v určitých právech. To, že jde o stejnost, je v některých určitých právech reflektuje fakt, že ne každý je stejný, na stejném místě a ve stejný čas. Absolutní stejnost realizovat ani nelze (ani teoreticky a ani prakticky).

Například si lze představit, co by znamenala stejná práva chodce a řidiče, zákazníka a prodáváče. Stejnost v majetkových právech by znamenala, že každý musí mít stejný majetek, což ale na druhou znamená, že zdanění či jiné přerozdělení vedoucí k tomuto cíli musí být nestejně.

Hovoří-li se tedy o rovnosti je to vždy rovnost v hodnotách jen určitých poměřovaných parametrů¹⁴⁵. Zásada rovnosti tedy neznamena absolutní rovnost, ale je specifikována dodatečnými podmínkami její aplikace.

První z nich, je ta, že se aplikuje jen v případě nerovnosti u určitých, **kvalifikovaných, parametrů**. To, co je kvalifikovanými parametry, se liší mezi jednotlivými oblastmi regulace a i mezi jednotlivými kulturami. Obecně lze říci, že jde o parametr významný.

Například zcela absurdní v běžném životě může být rovnost v parametru barva oděvu (v běžném životě jde tedy o nekvalifikovaný parametr). Nicméně právní předpisy v oblasti školství mohou stanovovat v některých zemích požadavek na školní uniformu, která má za cíl např. skrýt rozdíly mezi sociálním původem jednotlivých žáků. Také v historii byla určitá barva vyhrazena jen někomu (např. purpur ve starém Římě) V těchto případech může být požadavek na jednotu kvalifikovaným parametrem.

Příkladem typického kvalifikovaného parametru může být například příjem, sociální a právní postavení.

Druhým významný prvkem této zásady, který musí být splněn, je, že existuje **příčina** výše uvedené rozdílnosti. Aby se aplikovala zásada rovnosti, musí taková příčina být z hlediska této zásady **kvalifikovaná**. Přitom nezávisí jen na izolovaném posouzení příčiny, ale též na spojení této příčiny a následku, který má.

¹⁴⁵ Obdobně např. ŠIMÍČEK, Vojtěch. *Rovnostní dozvuky* [online]. 2008 [citováno 23-12-2015]. Dostupný z WWW: <<http://jinepravo.blogspot.cz/2008/04/rovnostn-dozvuky.html>>.

Jeli tedy nalezena například rozdílnost ve výši mzdy a tato zásada se shledá kvalifikovanou, pak se zkoumá příčina, která k této nerovnosti vedla. K rozdílnému úsudku ohledně zásady rovnosti se pravděpodobně dospěje, je-li jednou rozdílnou příčinou rasy pracovníka (s největší pravděpodobností kvalifikovaná příčina) a podruhé jeho pracovním výkonem (s největší pravděpodobností nekvalifikovaná příčina).

Prostá korelace rozdílnosti v jednom prvku a rozdílnosti v jiném např. vrozeném znaku (potenciálně kvalifikované příčině) nutně neznamena příčinnou souvislost. Korelace může totiž vyplývat ze složitější konstrukce prostřednictvím nekvalifikovaných příčin. Je-li tomu tak, pak se zásada rovnosti neuplatní.

Například, pokud by Asiaté inklinovali k tomu, že se více připojišťují na zdravotní pojištění (v zájmu větší jistoty), pak průměrný Asiat získá lepší zdravotní péči než průměrný běloch či černoch (kvalifikovaný rozdíl), nicméně tato rozdílnost není založena příčinou jiné rasy (tedy příčiny, která by byla kvalifikovanou příčinou), tj. ve smyslu zásady rovnosti se nebude pro vyrovnání této nerovnosti aktivovat. Příčinou lepší péče je sjednání dražšího pojištění, což je příčinou nekvalifikovanou.

To zda jsou nerovnost a příčina nerovnosti, z hlediska zásady rovnosti kvalifikovanými se liší situace od situace a nezanedbatelný vliv má na hodnocení též kulturní prostředí, tj. nelze stanovit globální standard rovnosti a s ohledem na specifičnost některých situací nelze ani vymezit kazuisticky dodržování standardu rovnosti v jedné kultuře či zemi.

Globální resp. lokální standardy rovnosti existují pouze v určitých nejvíce citlivých oblastech, kde je globálně či lokálně nerovnost zapříčiněná určitým důvodem nepřipustná – taková nerovnost v těchto nepřipustných oblastech se nazývá **diskriminací**¹⁴⁶ (blíže viz kapitola 7.1.1.2). Zásada diskriminace je tedy podmnožinou zásady rovnosti.

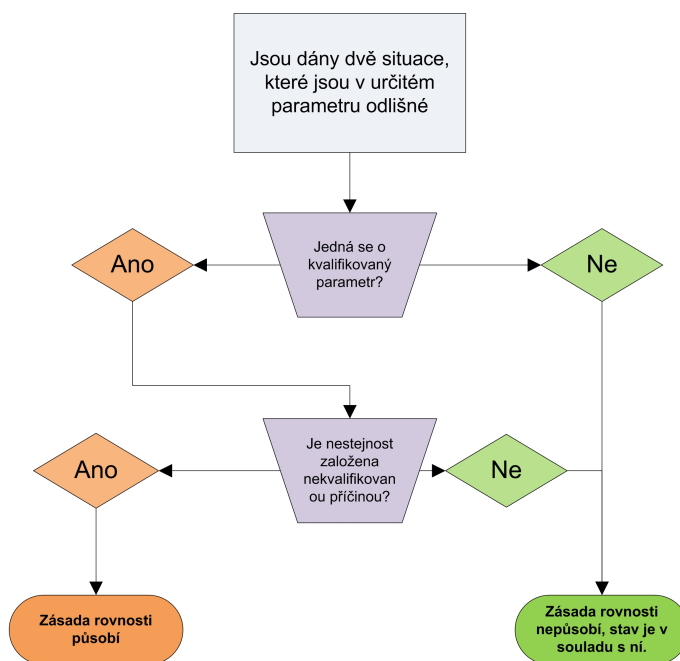
Každá společnost má tedy různé prvky rovnosti různé, přičemž se obecně odvíjejí od hodnot, které daná kultura zastává.

Například v některých zemích mohou mít nemanželské děti méně práv než děti manželské, v některých zemích není mezi nimi činěno rozdílu a naopak v některých mohou mít postavení výhodnější, které má za úkol kompenzovat „neúplnost“ svazku, ze kterého bylo zplozeno a horší start do života.

¹⁴⁶ Z tohoto důvodu nelze souhlasit s Pahlssonem, který naopak pojmy rovnost a nediskriminace ztotožňuje, což může vést až k nesmyslné extrapolaci zásady zákazu diskriminace. Blíže viz PAHLSSON, Robert. *Equality in Taxation : Reflections on the Social Construction of Comparability*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

Platí, že čím blíže k sobě kultury mají, tím jsou kvalifikované rozdíly a jejich příčiny podobnější. Konkrétnější rozbor těchto kritérií, byť i v jednom kulturním prostředí pak vydá za samostatný výzkum.¹⁴⁷

Správný způsob uvažování při aplikaci zásady rovnosti se dá tedy zobrazit následujícím schématem:



Obrázek 9 – Schéma uplatnění zásady rovnosti

Bohužel praktická aplikace v některých případech toliko konstatuje určitou nerovnost s tím, že při takové situaci by měla zásada rovnosti tuto nerovnost odstraňovat. Chybí tak v nemnoha případech úvaha nad tím, zda takové kritérium je kritériem kvalifikovaným nebo nekvalifikovaným (lidově řečeno – zda rozdílnost v hodnotě daného kritéria má být odstraňována).

Zásada rovnosti má široké uplatnění, které se odráží jak ve tvorbě regulace tak v její aplikaci. V aplikační fázi zásada rovnosti může být uplatňována dokonce proti regulaci samotné (např. v případě narušení zákazu diskriminací – viz kapitola 7.1), nicméně častější případ je aplikace této zásady v případech, kdy na nějakou část skutečností regulátor při tvorbě regulace nepomyslel. Tento způsob aplikace se nazývá **analogií**, přičemž se

¹⁴⁷ Jinými slovy tedy přesahuje podrobné rozebrání správné aplikace této zásady např. jen v českém prostředí rámec této práce, nicméně obecná teorie výše uvedená může být zcela jistě pro takovou práci podkladem, přičemž, lze využít i předchozí části práce (obecná pojednání o zásadách i daních a poplatcích).

vychází z toho, že je-li určité zacházení aplikováno na situaci A, tak pokud se situace B je v klíčových kritériích identická, pak by se stejná regulace měla vztahovat i na B. Toto se dá odvodit právě ze zásady rovnosti, která tenduje k potírání kvalifikovaných rozdílů, stojí-li za nimi kvalifikovaná příčina.

Nicméně v případech, kdy regulátor na tuto rozdílnost mezi A a B pomyslel a úmyslně zvolil rozdílné zacházení je zásada rovnosti překryta právě tímto úmyslem inkorporovaným do pravidla (nesmí však jít o zakázané situace, např. diskriminaci). Tento úmysl nemusí vždy být explicitně patrný z textu samotné normy. V takových případech je ho třeba zjišťovat, tj. hledat jakousi původní vůli veřejné moci a dle ní poté analogii práva aplikovat či neaplikovat.

Úmysl zákonodárce se nejčastěji zjišťuje z důvodových zpráv, které jsou předkládány spolu se zákonem.

Čerpat však lze i z obhajování dané regulace veřejnou mocí vůči veřejnosti ba i dokonce ze zkoumání příčin, které za danou regulaci stály, není-li žádný z výše uvedených zdrojů k dispozici.

Typickou situací narušení zásady rovnosti jsou daňové výjimky (např. osvobození od daně). Není-li však úmysl, který měl být postihnut touto výjimkou jasně ohraničený, stává se, že je snahou daňových subjektů, aby se výjimkou řídily i situace, které jsou analogické situacím ve výjimce explicitně uvedených.

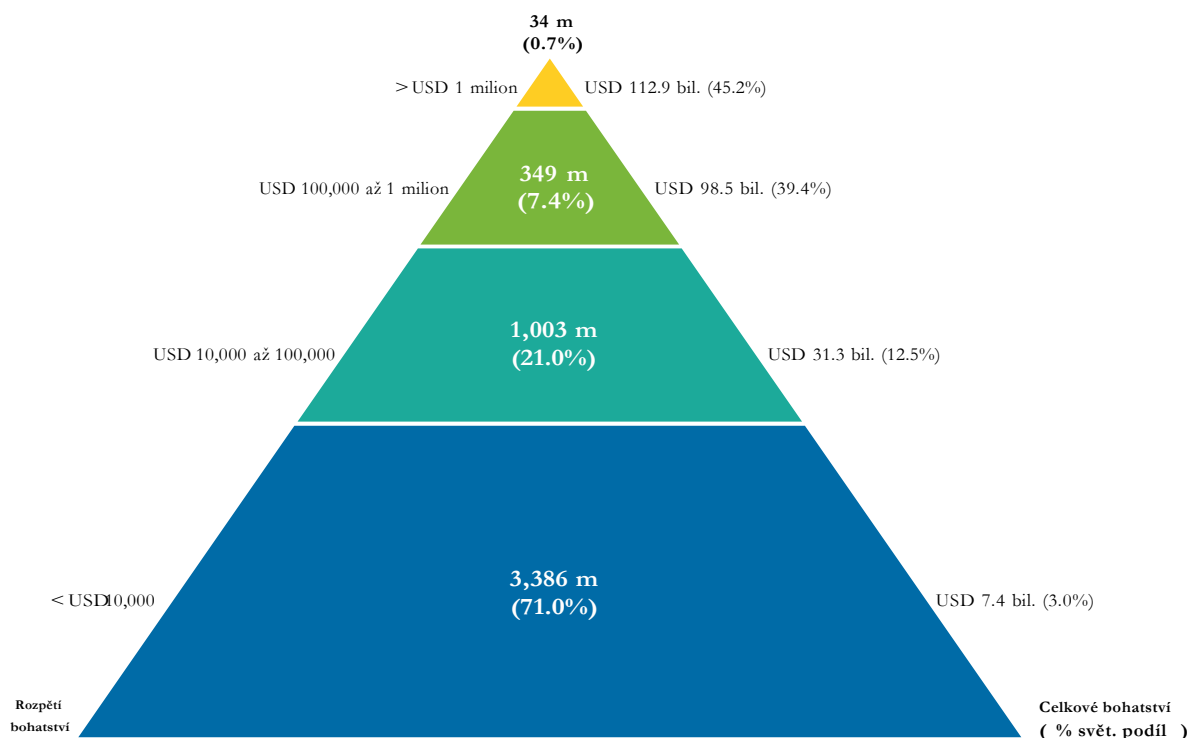
Nejčastěji se pracuje se **dvěma druhy rovnosti**, a to **rovností horizontální** a **rovností vertikální**, přičemž rozlišování mezi těmito druhy rovnosti tkví v pohledu na majetek a majetkové poměry (resp. příjmy), a to sice, zda jde o projev nerovnosti (tj. je třeba je odstraňovat) nebo zda na nich nezáleží.

Horizontální rovnost se zaměřuje na to, aby všechny subjekty ve stejném postavení (naplňující stejná relevantní kritéria pro danou situaci) tendovali k tomu, aby měly stejné zacházení, přičemž majetkové poměry nejsou tímto dotčeny.

Naproti tomu vertikální rovnost v sobě poměřování majetkových poměrů obsaženo má, tj. tenduje k narovnávání těchto nerovností, tj. musí rovněž do těchto poměrů zasahovat.

Následujícím obrázek zobrazuje rozložení bohatství v rámci světové populace. Na levé straně jsou rozmezí čistého bohatství osob, na pravé straně je kumulované bohatství osob, nalézajících se v tomto rozmezí, a to v bilionech USD. V závorce pak procentuální podíl celkovém čistém majetku).

Uprostřed je pak počet osob, které jsou v té které skupině (spolu s procentuálním podílem těchto osob). Jde jen o dospělé populaci.



Obrázek 10 – Rozložení světového bohatství¹⁴⁸

V oblasti horizontální spravedlnosti je majetek indiferentní, tj. nepodléhá narovnání. Znamená to, že pokud by se tedy vyhodnocoval okruh osob se stejnými právy a povinnostmi (včetně práv majetkových). Dala by se jako spojnice osob, které jsou nadány stejnými právy, udělat na pyramidě vodorovná úsečka.

Vertikální rovnost pak vychází z těchto různých úseček, přičemž směřuje k tomu, aby jich bylo co nejméně a byly mezi sebou co nejméně vzdáleny (v absolutním případě by splynuly v jednu). Vertikální spravedlnost tedy působí od shora dolů, přičemž jejím úsilím je zmenšovat výšku pyramidy. Zmenšování pyramidy má za následek menší rozdílnosti především v majetkových poměrech.

Daně obecně tendují k nezanedbatelné míře akcentování vertikální rovnosti, neboť většina důležitých daní je **odvozena od nějakého prvku bohatství** (výše příjmu, výše spotřeby, vlastněné nemovitosti atd.)

Naproti tomu v případě poplatku je prvek vertikální rovnosti značně upozaděn, neboť poplatek je koncipován spíše jako platba za poskytnutou veřejnou službu,

¹⁴⁸ CREDIT SUISSE, *Global Wealth Report* [online]. 2015. s. 24. Dostupný z WWW: <https://www.credit-suisse.com/ch/en/about-us/research/research-institute/publications.html>.

tj. zkoumá se zejména **cena této služby**, přičemž nejsou až tak podstatná kritéria majetková.¹⁴⁹

Základním rozdílem mezi horizontální a vertikální rovností je, že horizontální rovnost nespaturuje problém v majetkové diverzitě, zatímco vertikální je na ni naopak zaměřena. Společně se tedy vertikální a horizontální rovnost pojmově nepřekrývají (to nevylučuje jejich případné společné působení).

V kontextu rovnosti se zmiňuje též pojem spravedlnost. V této věci však je zapotřebí odkázat na filozofický přístup k daním a poplatkům v kapitolách 3.1 a 4.2 a rovněž na kapitolu 5.1.

Rovnost je do jisté míry spojena s obecností, neboť čím je určité pravidlo regulace obecnější, tím větší okruh subjektů ve vztahu k této normě zažívá, že se pravidlo na něj aplikuje stejně.

Zásada rovnosti (jak vertikální, tak horizontální) se může projevovat také na straně těch, kterým plyne výnos jednotlivých daní a poplatků. I mezi těmito subjekty bývá vyžadován nějaký stupeň „rovného“ dělení. Prakticky se toto nejčastěji projevuje v rámci politického vyjednávání při stanovení systému dělení **rozpočtového výnosu**. Zajímavé je v této souvislosti rozhodnutí Nejvyššího soudu státu Ohio v kauze *DeRolph v. State*¹⁵⁰, který v jednom případě shledal, že nastavený systém závislosti příjmu z určité daně na jejím lokálním výnosu je neústavní. Konkrétně se jednalo o financování školství, v rámci kterého vznikala výrazná disproporce mezi veřejnou službou v bohatých a chudých okresech, a to díky vázanosti příjmu jednotlivých zařízení na lokální výnos daně (chudé okresy měly tedy horší školy než okresy bohaté).

7.1.1 HORIZONTÁLNÍ ROVNOST

Horizontální rovnost se nazývá horizontální rovností z toho důvodu, že stejné podmínky platí pro každého ve stejném postavení. Filozoficky je samozřejmě nutné konstatovat,

¹⁴⁹ V některých případech se zásada vertikální spravedlnosti projevuje i u poplatků, např. akcent na specifické sociální situace a následné snížení či neuvalení poplatku.

¹⁵⁰ Rozhodnutí Nejvyššího soudu státu Ohio *DeRolph v. State* ze dne 24. března 1997. <<http://www.sconet.state.oh.us/rod/docs/pdf/0/1997/1997-ohio-84.pdf>>.

že tato rovnost je poté velmi relativní s tím, že závisí na tom, jak bude specifikováno ono „stejné postavení“.¹⁵¹

Uplatnění zásady horizontální rovnosti je pak závislé na analýze rozdílů mezi danými dvěma subjekty, přičemž se vyřadí ty rozdíly, které nejsou z hlediska účelu dané regulace relevantním kritériem.

Z pohledu daňového či poplatkového tedy není v principu relevantní délka vlasů, barva oblečení.

Dále je třeba vyhodnotit, zda mezi relevantními kritérii existují nějaké rozdíly. Pokud ano, posoudí se významnost těchto rozdílů, přičemž zásada horizontální rovnosti bude vytvářet tenzi k tomu, aby rozdílnost výsledku regulace nebyla nepřiměřená míře rozdílnosti v daných kritériích (tj. uplatní se to, čemu se říká proporcionalita viz kapitola 7.4.2.6).

Například má-li poplatník A roční zisk ve výši 30 000 EUR a poplatník B roční zisk ve výši 30 100 EUR, bude zásada horizontální rovnosti sice „tolerovat“ rozdílnost v uvalené dani nikoliv však rozdílnost, která by se zásadním způsobem odlišovala od rozdílnosti ve výši příjmu, která je ve výši jen cca 0,3 %. V tomto směru by zásada horizontální rovnosti měla tendovat k tomu, aby se výsledná výše daně lišila právě o tuto částku.

V širším kontextu zásada horizontální rovnosti může být také proti přerozdělovacímu zdanění vůbec (resp. proti zdanění vůbec), neboť daň je uvalována podle výše příjmu bez přihlédnutí k tomu, jaké je čerpání veřejných služeb.

Kromě tedy tendování k obdobnému výchozímu postavení tedy bude zásada rovnosti tendovat též k zásluhovosti, tj. k tomu, aby se našla rovnost mezi výkonem a jeho výsledkem pro subjekt, který výkon podal. V tomto bodě má zásada horizontální rovnosti **soupeřivý vztah k zásadě vertikální rovnosti**, která směřuje k vyrovnávání právního postavení (zejm. majetkových), resp. v té nejčistší podobě ke stejnému právnímu (zejm. majetkovému) postavení.

I bez ingerence vertikální rovnosti může být zásada horizontální rovnosti potlačena, resp. děje se tak v daňovém a poplatkovém (i jiném) právu poměrně často, a to ve formě notoricky známých „výjimek“. **Výjimky** mohou být mnohého typu, ale ty nejvíce medializované jsou osvobození od daně, nicméně je chybou zužovat tuto problematiku jen

¹⁵¹ Například v nálezu Ústavního soud České a Slovenské Federativní Republiky ze dne 8. října 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92 plyne relativní posuzování kritérií především v daňové oblasti, kdy odmítá porušení zásady rovnosti v případech, kdy jeden s větším příjmem platí více na daních než druhý s příjmem menším. Toto rozhodnutí potvrzuje, že neplatí princip „všichni absolutně stejně“, ale důležitou roli hraje relativní posuzování.

na ně. Výjimky se zpravidla pojít s existencí nějaké nátlakové skupiny, která je schopná je do legislativy prosadit (např. odborové organizace, sportovní svazy apod.).

Horizontální rovnost tedy není vnímána jako absolutně stejné postavení, tj. jde o postavení relativní¹⁵².

V zásadě je tedy princip rovnosti rozdělen ve dvě, a to na potlačení nerovnosti, která je založena na protiústavních hodnotách (zde si lze představit především kritéria jako rasa či pohlaví) a nerovnosti spočívající v ostatních kritériích, která nejsou rozumná a objektivní.

Zásada rovnosti horizontální směřuje k tzv. **rovnosti příležitostí**, tj. k rovnosti toho, že každý je nadán stejnými možnostmi, což neznamená nutně stejnými možnostmi v určitém časovém okamžiku, ale to, že se ke stejnému postavení může dopracovat svým úsilím¹⁵³.

V souvislost s rovností je otázkou, zda je možno ji dosahovat „separátními cestami“, tj. například tím, že pro dvě odlišné skupiny bude existovat odlišný daňový (poplatkový) režim, který však bude tendovat k obdobné daňové zátěži. Odlišnost přístupů ke zdanění však generuje dílčí či komplexní disproporce, díky kterým jedna z těchto skupin může z jiného systému zdanění profitovat.

Příkladem z českého prostředí může být daňového zatížení zaměstnanců a osob samostatně výdělečně činných. Často se totiž ke zdanění těchto skupin přistupuje zcela odlišně, i když cíl zdanění zůstává stejný. Například zaměstnancům se poskytují daňové benefity prostřednictvím osvobození příjmů, osobám samostatně výdělečně činným pak prostřednictvím uznáváním vyšších částek daňových výdajů. Nicméně i při správním makro nastavení daňové zátěže se díky odlišnému přístupu mohou objevit disproporce v individuálních případech.

¹⁵² Obdobně se k dané věci vyjadřoval též na mnoha místech československý federativní ústavní soud, na který navázal též český ústavní soud, který v obecné rovině připustil zákonem založenou nerovnost, avšak pouze za předpokladu, že ji lze odůvodnit na základě ústavně akceptovaných hledisek „ne každé nerovné zacházení s různými subjekty lze kvalifikovat jako porušení principu rovnosti, tedy jako protiprávní diskriminaci jedněch subjektů ve srovnání se subjekty jinými. Aby k porušení došlo, musí být splněno několik podmínek: s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, se zachází rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatnění rozdílný přístup“ (nález ze dne 21. ledna 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02).

¹⁵³ Teorie ještě rozlišuje tzv. formální rovnost příležitostí a materiální rovnost příležitostí, přičemž ta materiální spočívá ve zvýhodňování těch, kteří měli horší vstupní podmínky – např. Skandinávci jsou v zimních sportech zvýhodněni oproti Afričanům tím, že mají lepší podmínky pro trénink, tj. materiální rovnost příležitostí by velela ke kompenzaci této výhody. Nicméně praktičtější příklad lze uvést v oblasti vzdělávání, kdy ten, kdo ho nemá automaticky k dispozici je znevýhodněn před tím, kdo ho k dispozici má. Obdobně také výše uváděný příklad o zvýhodňování nemanželských dětí ve snaze poskytnout kompenzaci za neúplnou rodinu. Blíže k tomuto dělení a celému konceptu: ARNESON, Richard. *Equality of Opportunity : The Stanford Encyclopedia of Philosophy*. (Summer 2015 Edition) [online]. Edward N. Zalta (ed.). Dostupný z WWW: <<http://plato.stanford.edu/archives/sum2015/entries/equal-opportunity>>.

Obecně by se dal přístup odlišného zacházení podřadit pod koncepci „oddělení, ale rovni“, která však v případech, kdy její aplikace směřuje na ústavně chráněná kritéria, byla odmítnuta – k tomu srov. rasovou segregaci, která na tomto konceptu byla založena (k tomu viz případ *Plessy v. Ferguson* z roku 1896¹⁵⁴), ve kterém bylo odmítnuto narušení zásady rovnosti v případě udělení pokuty za to, že „barevná“ osoba porušila zákony státu Louisiana tím, že použila místo ve vlaku určené pro „bílé“.

Tento přístup Nejvyššího soudu byl změněn rozsudkem *Brown v. Board of Education* z roku 1954¹⁵⁵, v rámci kterého byla segregace označena za v rozporu se zásadou rovnosti, neboť oddělené režimy vedly ke vzniku disproporcí v poskytovaném vzdělání.

7.1.1.1 Předcházení dvojímu zdanění a nezdanění

Je-li jedna právní skutečnost zdaněna dvakrát stejnou daní, zakládá to nerovnost oproti ostatním skutečnostem, které jsou zdaňovány pouze jednou daní. K tomuto zdanění může docházet jak u jednoho poplatníka, tak i u dvou (více) různých. Každým pádem stojí-li mezi zdaňovanými skutečnostmi jedna, u které dochází k vícenásobnému zdanění, znamená to pro ni vyšší efektivní zátěž.

To samé platí i opačně. Je-li nějaká skutečnost nezdaněna, pak opět vzniká disproporce oproti jiným skutečnostem, které jsou zdaněny standardně, a efektivní sazba zdanění je v tomto případě nižší.

V obou výše zmíněných případech je zdanění disproporční, tj. dochází k zásahu do horizontální spravedlnosti, a proto je tato podzásada řazena v rámci zásady horizontální rovnosti.

Obecně lze v rámci této zásady samostatně vydělit problematiku mezinárodního dvojího (ne)zdanění, která má trochu jiné příčiny než národní dvojí (ne)zdanění (nicméně důsledky pro daňový systém jsou tytéž, tj. nemá smysl je řadit v rámci jiné zásady, ale oddělit toliko pro účely popisu).

¹⁵⁴ Rozhodnutí Nejvyššího soudu Spojených Států, *Homer A. Plessy v. John H. Ferguson* ze dne 18. května 1896. Dostupný z WWW: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/163/537/case.html>>.

¹⁵⁵ Rozhodnutí Nejvyššího soudu Spojených Států, *Oliver Brown, et al. v. Board of Education of Topeka, et al.* ze dne 17. května 1954. Dostupný z WWW: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/347/483/case.html>>.

V kontextu mezinárodního práva, že stát může efektivně vykonávat svou moc toliko tak daleko, kam svou moci dosáhne. Obecně pozitivnímu právu nebrání nic, aby se svou šíří neroztáhlo i nad oblasti, kde se nemá jak prosadit, nicméně toto pozitivní právo nedělá, neboť by jako druhý krok založilo nerovnost ve výkonu těchto práv, kdy by orgány, které ho vykonávají, musely na některé části výkonu zcela rezignovat.

Znamená to, že například Japonsko nebude normovat dopravní předpisy v Saudské Arábii a Francie nebude prosazovat zákaz kouření v restauracích v Číně. Samo toto chování je uznávání jurisdikce jiného státu a respektování svrchovanosti a suverenity. Stát tedy v rámci zdanění vychází z toho, že má moc nad majetkem, který je zdrojem příjmů, nad osobou, která ho obdrží, nebo nad plátcem příjmu.¹⁵⁶

Jsou určité výjimky, kdy se národní právo uplatňuje napříč světem bez ohledu na územní svrchovanost jiného státu. Příkladem jsou některé trestné činy z národního trestního zákona, kdy ty jsou stíhány celosvětově za předpokladu, že je již jiný tuzemský právní řád nestíhá. Zabraňují tím tedy nepotrestání.

Příkladem může být kauza chilského prezidenta Augusta Pinocheta, který kvůli léčbě odjel z Chile do Spojeného království, kde za své politické skutky nebyl trestně sankcionován. Prostřednictvím komunitárních trestních nástrojů poté Španělsko zažádalo o jeho vydání, neboť dle jejich práva byl za své skutky na území Chile (svržení ultralevicové vlády Salvatora Alendeho spolu s represemi vůči jeho podporovatelům) trestně odpovědný (chilské právo mu zajišťovalo beztrestnost).

Téměř všechny právní řády pak obsahují doložku o tom, že nesmí být trestáno dvakrát (tj. jednou v zahraničí a jednou v tuzemsku). Určení toho, kde se má trestat pak mohou determinovat různé skutečnosti, např. místo zadržení, místo vykonání skutku (činnosti), státní občanství a jiné.

V tomto směru funguje obdobným způsobem rovněž daňové právo, které na jedné straně se snaží odstranit případné vícenásobné zdanění a druhé straně zajišťovat, aby nedošlo k nezdanění. Nicméně na rozdíl od trestního práva se zásada neuplatní tak striktně, aby vždy zabráňovala uvedenému stavu, tj. aby dvojitý zdanění bylo obdobně jako dvojitý trestání vždy v rozporu s ústavním pořádkem.¹⁵⁷

¹⁵⁶ STIMSON, Edvard, S. *Jurisdiction to Tax Income*. Cornell Law Review 4/22/1937. s. 488.

¹⁵⁷ Nadto by bylo velmi obtížné obhájit obdobu španělského v trestním právu, tj. přístup, že pokud některý subjekt není zdaněn vůbec, pak se zdanění ujme úplně cizí jurisdikce, se kterou nemá daná daň nic společného. Byť by tento přístup ke zdanění zněl lákavě, těžko by se ospravedlňoval, neboť veřejná moc by si brala od někoho či z něčeho, co s ní nemá nic společného a na čemž se nijak nepodílí a nepodílela (resp. svou moci to nezajišťovala). Tento argument je však použitelný toliko v případě doktrín, které vnímají daň jako spravedlivý příspěvek. V doktrínách, které vnímají daň jako nutné zlo či výpalné, pak vysvětlením bude, že každá veřejná moc si sdírá to, co má ve své jurisdikci, resp. nelze

Některé federální státy však mají kolizní normy tohoto typu zimplementovány v normách federace z důvodů předcházení těchto situací.¹⁵⁸

V rámci řešení dvojího zdanění mezi jednotlivými samostatnými jurisdikcemi pak všeobjímající zásada neexistuje. Zamezení dvojímu (ne)zdanění je zajišťováno buď díky jednostranným opatřením (typické pro nepřímé daně), nebo bilaterálnímu nástroji (typické pro daně z příjmů, kde se sjednávají smlouvy o zamezení dvojímu zdanění)¹⁵⁹. K tomuto může sloužit též zásada teritoriality, tj. uvalování daní jen v rámci činností v rámci své jurisdikce. Poplatníkům pak nejsou daněny zdroje příjmů ze zahraničí.¹⁶⁰

Na základě výše uvedeného lze tedy v rámci zásady zamezení dvojímu zdanění vyzdvihnout v kontextu mezinárodního tři podzásady, a to zdanění dle zdroje, dle spotřeby a zdanění dle adresáta.

Zdanění dle zdroje je přístup, který se projevuje tím, že by se mělo zdanit tam, kde byla vykonaná aktivita vedoucí ke vzniku příjmu. V oblasti daně z příjmů je například toto preferovaným přístupem – viz projekt BEPS¹⁶¹, který akcentuje právě u daně z příjmů vztah k místu, kde se udál výkon.

Zdanění dle spotřeby je zdanění, které je typické pro nepřímé daně. Ke zdanění dojde tam, kde došlo ke spotřebě, tj. tam, kde bylo dané zboží či služba konzumována (u adresáta).

zasahovat do výsostného práva těch, kteří mají zdroj či subjekt zdanění ve své jurisdikci (což se vlastně neliší od rozdělení městských čtvrtí gangy, zde se též uplatní zásada jednoho výpalného).

¹⁵⁸ K tomu např. čl. 1 čtrnáctého dodatku Ústavy Spojených států amerických: *“No State shall make or enforce any law which shall abridge the privileges or immunities of citizens of the United States; nor shall any State deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law; nor deny to any person within its jurisdiction the equal protection of the laws.”*, ze kterého Nejvyšší soud Spojených států dovozuje, že: *Když zemře vlastník akcií, který je rezidentem jiného státu než státu, ve kterém byla korporace založena a má majetek, stát domicilu má pravomoc zdanit převod podílů v rámci dědění, stát korporace nikoliv.* In: rozhodnutí Nejvyššího soudu Spojených států *First National Bank of Boston v. Maine*, ze dne 4. ledna 1932. Dostupný z WWW: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/284/312/case.html>>.

¹⁵⁹ Mnohostranné úmluvy se v této oblasti zpravidla nedaří sjednat.

¹⁶⁰ OECD. *Glossary of Tax Terms*. OECD, [citováno 14-2-2016]. Dostupný z WWW: <<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>>.

¹⁶¹ OECD. *Base erosion and profit shifting*. Projekt OECD, [citováno 2013-2015]. Dostupný z WWW: <<http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>>.

Zdanění dle rezidenství pak akcentuje jako klíčový kolizní prvek “daňovou národnost”¹⁶² poplatníka, ke kterému se vztahuje daná skutečnost (např. pobírá příjem, vlastní věc či spotřebovává zboží).

Přeshraniční prvek může být řešen též i prostřednictvím jiných kolizních mechanismů, např. **lex rei sitae** (tj. místo umístění věci), která je typická pro zejména daně z majetku¹⁶³.

V tomto kontextu si lze obecně povšimnout, že volba kolizního mechanismu se zásadně neliší od toho, jaký používá mezinárodní právo soukromé – viz místo výkonu aktivity, národnost subjektu, *rex rei sitae*. V principu by tedy mělo platit, že lze spojovat i teoretické poznatky těchto právních oborů.

Dvojití zdanění je možné také vnímat v ryze vnitrostátních případech, a to ve formě zdanění určité skutečnosti, která se projeví u jednoho poplatníka duplicitně nebo se projeví u vícera poplatníků najednou a je tedy zahrnuta do základu daně všech těchto poplatníků, čímž dochází ke znásobení agregované daňové zátěže.

Například zdanění zisku korporace korporátní daní a následné zdanění výplaty podílu na zisku je typickým případem, ve kterém je jedna skutečnost (zisk) zdaněna vícekrát. Byť lze tvrdit, že zisk a jeho výplata jsou jiné skutečnosti, tak ekonomicky dojde k duplicitnímu daňovému zatížení kladného hospodářského výkonu právnické osoby.

V rámci poplatkového závazku je zásada předcházení dvojímu zdanění (spíše tedy asi „zpoplatnění“) slabá vzhledem k tomu, že poplatkový závazek je založen na existenci nějaké veřejné služby. Poplatek pak inkasuje ta veřejná moc, která veřejnou službu poskytl. Jestliže poplatník nenárokuje službu duplicitně, pak zpravidla nebude založena ani skutečnost, která by duplicitní poplatek založila.

7.1.1.2 Zákaz diskriminace

Dle zásady rovnosti by řešení v rámci daní (a práva obecně) měly tendovat k rovnosti. Rovnost je však možno posuzovat z různých úhlů pohledu, tj. jedná se o množinu relativní.

¹⁶² Daňové rezidentství (pojem daňová národnost se v oblasti daní nepoužívá; obecně však je třeba mít na zřeteli, že se nejbližší vztah k určitému státu se nedovozuje pouze v daňové oblasti, ale v podstatě ve všech odvětvích právního řádu) se určuje např. dle pravidla 183 dní: přítomnost ve státě po dobu nejméně 183 dní v 12 měsíční periodě je použita jako znak toho, že se poplatník v daném státě zdržuje převážně, a proto je poté označen v principu za daňového rezidenta.

¹⁶³ Často se fakt, že je v dané dani obsažen kolizní mechanismus, ani nevnímá, neboť situace jsou zcela zřejmé – například zmíněna daň z nemovitých věcí, v rámci které se uplatní *lex rei sitae*. Opak je u daní, kde je kolizní řešení značně sofistikované – např. daň z příjmů.

Pokusy o dosahování či přiblížení se k rovnosti v některých parametrech (např. barva oblečení) se pak mohou zdát i komické.

Z tohoto důvodu je třeba při posuzování rovnosti vybírat kritéria, u kterých se má k rovnosti tendovat. V případě zásady zákazu diskriminace se pak jedná o kritéria, u nichž se nepracuje pouze s tenzí v oblasti vyrovnaní jejich hodnot, ale bude se jednat dokonce o oblast, která **právem není povolena**.

Dotčená kritéria se stejně jako u zásady rovnosti velmi liší stát od státu, přičemž závisí na konkrétní společnosti, která za ní stojí, jaké kritérium zakládá či nezakládá diskriminaci. V západním světě jsou typickými kritérii zejména rasa, národnost, politické přesvědčení, pohlaví, sexuální orientace atd.

Zásada zákazu diskriminace je tedy **součástí zásady rovnosti**¹⁶⁴ s tím, že se jedná o její podmnožinu v takových oblastech, ve kterých nerovnost znamená zakázané jednání, tj. oblastech, kde tenze k rovnosti nabývá velmi silného charakteru. Silný charakter znamená **nepřekročitelnost** určitého standardu zásady rovnosti.

Tímto jsou dávány nerovnosti pevné mantinely (maxima). Dá se rovněž interpretovat tak, že jde o „minimum zásady horizontální rovnosti“, což v daňovém právu má svůj odraz zejména v mezích toho, jak může být stanovena redistribuce.

Velmi pevné mantinely jsou dány v případě diskriminace na základě zvláště zavrženíhodných kritérií jako je rasa, národnost, sexuální orientace, politické smýšlení, aj.

Z tohoto však mohou existovat **výjimky**, je-li to např. nezbytně nutné k zachování demokratického zřízení státu.

Takovou výjimkou byly např. „lustrační zákony“ k odstranění těch osob, které se aktivně podílely na fungování komunistického režimu.¹⁶⁵

¹⁶⁴ Například Charta EU je obsahuje v čl. 20 zásadu rovnosti a čl. 21 speciální „nástavbové“ pravidlo pro zákaz diskriminace. Obecně je v rámci EU otázka diskriminace brána velmi vážně, neboť hnacím motorem integrace bylo právě přestat odlišovat tuzemské od evropského.

O propojenosti svědčí např. i tvrzení, že „rovnost a nediskriminace jsou ve smyslu toho, že by srovnatelným situacím mělo být dáváno srovnatelné zacházení, v podstatě stejné.“ viz PAHLSSON, Robert. *Equality in Taxation: Reflections on the Social Construction of Comparability*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

¹⁶⁵ K tomu rozhodnutí Ústavního soudu Československé federace ze dne 26. listopadu 1992, sp. zn. Pl. ÚS 1/92 Sb., ve kterém mimo jiné upozorňuje na vysoké riziko nespolehlivosti těchto osob ve vztahu k novému státnímu zřízení. Např. generál Lorenc, který vydal příkaz k likvidaci dokumentů, které by rozkrývaly síť informátorů represivních složek ČSSR.

Obdobným případem bylo ve Spojených státech nařízení (Execution order) č. 9066 ohledně internace Američanů japonského, německého a italského původu za 2. světové války a obdobná opatření vůči fašisticky smýšlejícím občanům ve Velké Británii.

Zásada diskriminace má pochopitelně svůj odraz i v daňovém právu, kde působí identicky jako v jiných oblastech regulace, tj. jako diskriminační lze odmítnout daně stanovené v závislosti na náboženství (např. jizya¹⁶⁶), či sexuální orientaci (např. *United States v. Windsor*¹⁶⁷)

Český ústavní soud používá tzv. test přímé diskriminace, který se sestává ze zodpovězení následujících otázek: 1. Jde o srovnatelného jednotlivce nebo skupiny?; 2. Je s nimi nakládáno odlišně na základě některého ze zakázaných důvodů?; 3. Je odlišné zacházení dotčenému jednotlivci k tíži (uložením břemene nebo odepřením dobra)?; 4. Je toto odlišné zacházení ospravedlnitelné, tj. a) sleduje legitimní zájem a b) je přiměřené?^{168/169}

Daňová diskriminace může vzniknout i v rámci dodatečného mechanismu kompenzace daně, která je prováděna veřejným subjektem, viz případ řešený Nejvyšším soudem Austrálie *Deputy Federal Commissioner of Taxation v. W R Moran Pty Ltd* ("Flour Tax case")¹⁷⁰, ve kterém byli rezidenti jednoho ze států zvýhodňováni na základě zpětného

¹⁶⁶ Jizya byla daní pro nemuslimské obyvatelstvo, nicméně byla čistou daní navíc. Nemuslimské obyvatelstvo totiž na druhou stranu nemuselo platit náboženskou daň (zakát), ke které byly povinni všichni muslimové, a bylo dále např. zproštěno vojenské služby. Spíše než čisté diskriminaci se daný přístup podobá konceptu „separovaně, ale rovně“.

¹⁶⁷ *United States v. Windsor*, Rozhodnutí Nejvyššího soudu Spojených států ze dne 26. června 2013. Dostupný z WWW: <http://www.supremecourt.gov/opinions/12pdf/12-307_6j37.pdf>. Windsor byla žena, která byla provdána dle kanadského práva za jinou ženu. Po smrti partnerky jí na základě poslední vůle připadl její majetek, přičemž jí však nebylo uznáno právo na daňové osvobození v rámci převodu tohoto majetku. Nejvyšší soud však poukázal na rovnost mezi heterosexuálním a homosexuálním sňatkem, tj. ustanovení § 3 federálního zákona na ochranu manželství (Defence of Marriage Act) označil za neústavní.

¹⁶⁸ Nález Ústavního soudu České republiky Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014. Tento náleze se zabýval tím, zda je v souladu s ústavními zásadami (především zásadou nediskriminace) zákonná regulace v podobě odejmutí základní slevy na poplatníka (jenž je obdobou nezdanitelných částí základu daně používaného ve většině států v oblasti daní z příjmů) starobním důchodcům. Ti mají totiž státní starobní důchod v principu od daně osvobozený, tj. odejmutí slevy mělo být určitým paušálním zohledněním tohoto faktu (tj. část výdělku charakterizující nutné náklady je již obsažena ve starobním důchodu). Nakonec český ústavní soud rozhodl o tom, že daně opatření není v souladu s ústavním pořádkem.

¹⁶⁹ Ohledně ospravedlnitelnosti rozdílného zacházení viz též Rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva na základě stížnosti č. 57325/00 ze dne 13. listopadu 2007, *D. H. A OSTATNÍ proti ČESKÉ REPUBLICE D.H. a ostatní proti České republice*. Dostupný z WWW: <<http://www.errc.org/cms/upload/media/02/D0/m000002D0.pdf>>.

¹⁷⁰ Rozhodnutí Nejvyššího soudu Austrálie *Deputy Federal Commissioner of Taxation v. W R Moran Pty Ltd* ze dne 25. července 1939. Dostupný z WWW: <<http://www.austlii.edu.au/au/cases/cth/HCA/1939/27.html>>.

přerozdělování větší části „moučné“ spotřební daně, která byla od nich vybrána, a to díky preferenčně nastavené redistribuci výnosu této daně.

Hranice diskriminace jsou velmi tenké. Zejména bývá klíčový fakt, zda lze odlišné zacházení něčím odůvodnit, resp. zda je takové odůvodnění dostačující.¹⁷¹

Zásada zákazu diskriminace lze samozřejmě ještě dále štěpit. Odděleně se uvádí potřeba zrovnoprávnění manželských nemanželských dětí nebo jako samostatné kapitoly zákaz genderové diskriminace, rasové diskriminace atd.

7.1.2 VERTIKÁLNÍ ROVNOST, ROVNOSTÁŘSTVÍ

To co se označuje za zásadu **vertikální rovnosti** je někdy spojováno se dvěma různými směry uvažování:

- různé zacházení za tím účelem, aby subjekty dosahovali obdobného postavení, tj. nikoliv nutně všem stejně, ale tak, aby se všichni měli stejně – tj. jde o zásadu „**rovnostářství**“,
- zdanění těch, kteří se mu více podvolí – sebrání jednoho tisíce korun zdaněním u bohatého vyvolá menší obranné reakce než tatáž výše daně u chudého, a to z důvodu, že bohatý tuto korunu vnímá jako menší škodu; tento jev lze spojit se zásadou „**únosnosti**“.

Tyto dvě pojetí se vertikální rovnosti jsou tedy odlišná. V tomto směru bude o každém z nich hovořeno zvláště s tím, že zásada rovnostářství je uváděn jako podmnožina zásady rovnosti (je to rovnost v socialistickém vidění světa) a zásada únosnosti je samostatnou zásadou, neboť v ní o rovnost *de facto* nejde.

Tendencí je tedy zdaňovat tak, aby docházelo k narovnávání majetkových rozdílů mezi jednotlivými poplatníky, tj. ten kdo má více nebo je i třeba lépe situovaný by měl být zdaněn více než ten, kdo je situován hůře. V tomto kontextu jde o to, že sebráním části majetku tomu movitějšímu jsou tyto dvě skupiny sbližovány.

¹⁷¹ K tomu viz např. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva č. 42184/05 – *Carson proti Spojenému království* ze dne 16. června 2010. Rozsudek řeší případ osob, které jako rezidentní jiných států pobíraly britský důchod. V důsledku nastavení britských pravidel však nebyl důchod kvůli jejich nerezidentství valorizován. Vysvětlením tohoto přístupu bylo pak to, že důchodové pojištění je ve Velké Británii zčásti součástí systému sociálního zabezpečení. Proto může dojít k rozdílnému zacházení mezi rezidentem a nerezidentem. Tato argumentace byla nakonec přijata (i když jen poměrem 11:6), tj. diskriminace ve smyslu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod nebyla shledána.

Zásada vertikální rovnosti se dosti možná z těchto důvodů interpretuje jako „**zásada solidarity**“. Tato práce se tomuto pojmu snaží vyhnout, a to z několika důvodů. Zaprvé solidarita je širším pojmem a nemá význam jen ve smyslu „solidarity bohatých s chudými“ a zadruhé solidarita vyjadřuje vnitřní rozpoložení jednoho, který soucítí s druhým a na základě tohoto koná. V případě daňového závazku nelze tak o solidaritě hovořit, neboť jak bylo uvedeno výše, jedná se o vnucený závazek, tj. absentuje zde v zásadě prvek vnitřního rozpoložení, který může v některých případech působit zcela „asolidárně“.

Především v rámci zásady vertikální rovnosti je potlačena skutečná potřebnost prostředků tím, kdo je dává a dostává, což se může projevit i tím, že onemocnělý dobře vydělávající poplatník si díky tomu, že je solidární s chudším, ale zdravým poplatníkem, nebude moci dovolit léčbu, která se neposkytuje v rámci systému zdravotního pojištění. Solidární příspěvek totiž odčerpává potřebnou výši důchodu, za kterou by si toto mohl dovolit. Případně si to dovolit může, ale díky této platbě bude faktická jeho dispozice s penězi velmi malá.

Solidarita tkví v tom, že jeden, který má nadbytek dá tomu, kdo má nedostatek. Nadbytek a nedostatek jsou přitom subjektivní veličiny. Mikroekonomicky by se daný stav dal popsat tak, že solidarita je situace, kdy užitek v podobě **uspokojení z pocitu**, že jsem něco věnoval, převažuje nad užitek z toho, že subjekt realizuje nějakou vlastní spotřebu.

Zásada vertikální rovnosti je oproti zásadě horizontální rovnosti narušitelská, neboť směřuje k redistribuci. Redistribuce pak znamená, že na jedince dopadá daná regulace disproportčně (jinak by k redistribuci nedocházelo) a tím tedy dojde k porušování zásady horizontální spravedlnosti.

Samo o sobě se jedná o zásadu, která je snad nejméně usazená a nejvíce nejistá a kontroverzní, což má za následek poměrně velkou nestabilitu daňového práva.

Když Ronald Reagan prosazoval nižší daně, chtěl to proto, že podle jeho názoru byly vysoké daně nespravedlivé k těm, kteří tvrdě pracují a spoří si na budoucnost. O deset let později Bill Clinton prohlásil, že „nyní je náš daňový zákoník spravedlivý, protože přes 80 procent nové daňové zátěže nesou lidé s výdělků přes 200 000 dolarů ročně.“ Když dva myslí totéž, není to totéž.¹⁷²

Na rozdíl od jiných zásad, u kterých je obtížné zejména nalezení míry toho, jak moc mají být v daném případě akcentovány, zásada vertikální spravedlnosti je problematičtější i v tom, co je jejím cílem a čeho má být na základě ní dosaženo (a zda vůbec).

¹⁷² SAMUELSON, Paul A., NORDHAUS, William D. *Economics*, eighteen Edition. překlad GREGOR, Martin a kol., Praha : Svoboda, 2010. 751 str. ISBN 987-80-205-0590-3. s. 328.

Samostatnou otázkou je pak způsob, jak se tato zásada vyvinula a kde má své podhoubí. Jednou z příčin je, že to byla de facto zjednodušená institucionalizace lidské solidarity s tím, že ta jednoduchost tkví v povinnosti – viz výše.

Silnější příčina ale tkví v tom, že zásada pramení z povahy lidské společnosti, a to sice, že **většina vítězí**. V praxi to znamená, že ta nejmovitější skupina obyvatel většinou velmi těžko obhájí své bohatství a je donucena se ho v nějaké míře vzdávat ve prospěch té skupiny obyvatel, která má moc. Mocí může být jak síla počtu hlasů, tak i síla počtu rukou, což znamená, že obdobné tendence jako jsou v demokratickém systému lze zaznamenat v systému nedemokratickém (i v absolutistickém/totalitním státě jsou tendence vládnoucích k přerozdělení ve snaze uklidnit masy a předejít změně systému). I ten nejautokratičtější vládce totiž musí žít s relativně spokojenými masami.

Zásada vertikální rovnosti je do velké míry zakořeněna v současných novodobých ústavách, a to nejen prostřednictvím práva na určité přerozdělení, ale i prostřednictvím **rovného všeobecného volebního práva** ve spojení s možností veřejné moci redistribuovat. Díky němu totiž vznikají tlaky na přerozdělování bohatství směrem ke skupině s největším počtem hlasů. Toto je tedy určitý samoregulační prostředek přerozdělení ve společnosti.

Například dojde-li ke vzniku masy chudých občanů, je pravděpodobné, že budou hlasovat pro takového zástupce, který bude přerozdělovat (na úkor movitějších) právě této mase, čímž se rozdíly budou vyrovnávat.

V minulosti rovnost a všeobecnost volebního práva neplatila.

Například existovaly různé formy volebních censů (tj. volit mohli pouze ti, kteří zaplatili určitou částku na daních) nebo jsou ze starověku známá hlasování dle skupin bohatství, přičemž každý hlas měl jinou váhu (např. starověký Řím a hlasování dle setnin)¹⁷³.

7.1.2.1 Zásada daňové progresse

V nejobecnějším pojetí znamená progresivita určitou gradualitu, tj. ryze exaktní vyjádření závislosti dvou proměnných spočívající v tom, že jsou-li dány dvě závislé proměnné, tak při zvětšování jedné se druhé zvětšuje více než by se zvětšovala ve vztahu přímé úměry.

¹⁷³ Setniny se sestavovaly dle toho, jak byl občan způsobilý k boji, tj. jakou výzbroj a výstroj měl k dispozici. Výhoda movitějších bývala v tom, že bohatší skupiny (tj. např. ti, kteří byli schopni vzít do boje koně) měli setniny o menším počtu členů a i když setniny měli vždy jeden hlas, tak celkově hlas jednoho bohatšího se podílel na konečném rozhodnutí větším podílem než hlas jednoho chudého.

Matematicky lze tento vztah vyjádřit následovně: Pokud jsou dány proměnné x a y , tak y roste v daném intervalu (např. 1 až k) ve vztahu k x progresivně, pokud v daném intervalu (např. 1 až k) bude platit, že

$$\forall x_1 < x_2; kde \quad x \in R^+; x \in (l; k)$$

platí

$$\frac{y_1}{x_1} < \frac{y_2}{x_2}$$

Pravým opakem je regresivní vztah. Střední varianta obou přístupů je pak lineární vztah, tj. zmíněná přímá úměra.

Obecně včetně daňové oblasti takto poměřovat různé veličiny, tj. v tomto obecném kontextu nejde o zásadu, ale toliko o prostředek porovnání či výpočtovou metodu.

V užším daňovém významu, který je používán nejčastěji, pak jde o zásadu, která se vztahuje k zásadě vertikální rovnosti, neboť poměřovanými veličinami jsou bohatství či jiná veličina, která s ním souvisí (příjem, hodnota přijatého daru, hodnota převáděné nemovitosti) a druhou veličinou je daň.

Vyjde-li se výše uvedeného vzorce, pak by byl naplněn vztah:

$$\forall x_1 < x_2; kde \quad x \in R^+; x \in (l; k)$$

platí

$$\frac{y_1}{x_1} < \frac{y_2}{x_2}$$

kde :

$y \dots$ *daň*

$x \dots$ *bohatství jiná veličina, která s ním souvisí*

$(l; k) \dots$ *oblast, ve které dochází k progresivitě*

K tomu lze ještě poznamenat, že ve většině daňových systému totiž platí, že progresivita se vyskytuje jen v určité oblasti – tj. do a od určité úrovně může být daň lineární.

Od tohoto vztahu je třeba odlišit **progresivitu daňové sazby**, která není nutnou podmínkou progresivity daně a naopak. Lineární daňová sazba neznamená, že je daň neprogresivní. Zpravidla je to mu naopak, neboť existuje celá řada sociálních korekčních prostředků, které daň do určitého limitu redukuje, díky existenci těchto limitů je proporcčně více využita chudšími než bohatšími poplatníky, tj. daň tak získává progresivní efekt.

Důvodem zařazení zásady daňové progrese pod zásadu vertikální spravedlnosti je, že se snaží o přerozdělení dle majetku či veličin s majetkem souvisejících. Narušují tedy tak ještě více zásadu horizontální spravedlnosti a i zásadu daňové neutrality systému.

Obecně platí, že prakticky každý daňový systém v sobě nese známky progrese. Požadavek na ni se dokonce objevil v některých ústavách (např. ústava Italské republiky¹⁷⁴).

7.1.2.2 Zásada ochrany slabšího

V řadě právních odvětvích existuje zásada ochrany slabšího, které spočívá v tom, že slabšímu se v rámci určitého smluvního či nesmluvního vztahu poskytuje řada výhod oproti subjektu, který je často v dané transakci partnerem. Tato zásada je dána nejen snahou o přerozdělení, ale též určitým ochranářstvím nad lidskou bytostí. Z tohoto důvodu ji lze též řadit pod zásadu humanity (k tomu blíže v kapitole 7.2.2).

Zásada ochrany slabšího je řazena i v rámci zásady vertikální spravedlnosti, neboť v sobě nemá jen projev svobody a humánnosti, ale jedna strana, zpravidla ta ekonomicky slabší, je před druhou určitým způsobem prostřednictvím této zásady zvýhodněna, což je projevem rovnostářství (dochází k přerozdělení určitého přirozeného stavu), a to včetně odpovědnosti za jejich porušení.

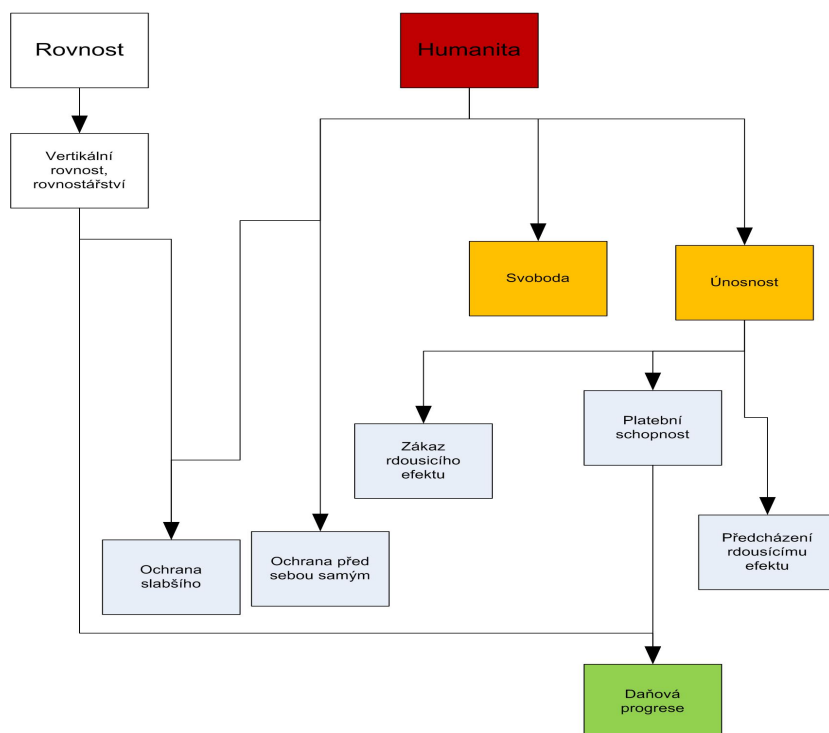
V daňovém právu lze dobře tento stav demonstrovat na vztahu zaměstnavatele a zaměstnance, kdy je zaměstnanec zpravidla zbavován velké míry svých procesních povinností, která přecházejí na zaměstnavatele.

7.2 HUMANITA

Humanita je jednou ze základní zásad právního řádu. V podstatě není často uváděna mezi právními zásadami s tím, že jako základní zásady jsou spíše prezentovány ty zásady, které z ní vyplývají. Humanita je totiž spojovacím elementem a východiskem pro zásady svobody, únosnosti, tělesné integrity, zákazu mučení a krutého zacházení, preference mírového řešení sporů aj. Pro daňové právo mají z těchto zásad relevanci zejména zásada únosnosti a zásada svobody.

¹⁷⁴ čl. 53 Ústavy Italské republiky ze dne 27. prosince 1947.

Graficky lze síť daňově relevantních zásad vyplývajících ze zásady humanity zobrazit následovně:



Obrázek 11 - Schéma podzásad zásady humanity (autor)

Obecně tedy platí, že uplatňování zásady humanity (ochrany lidských práv) se v principu neliší od jejího uplatňování v ostatních oblastech práva s tím, že je však bráno v potaz, že daně a poplatky jsou mimo jiné zdrojem **k zajištění ochrany lidských práv**¹⁷⁵. Jedno základní právo je tak narušeno, aby měla veřejná moc zdroje k efektivnímu výkonu ochrany všech lidských práv, a to včetně toho, které je daní či poplatkem dotčeno.

Humanitu lze spojit nejen s obdobím renesance, ale vyskytuje se v **různých formách již dříve**. Typicky je patrné její užívání v různých rysech náboženského praktikování („pomáhat bližnímu svému“ v křesťanské tradici či povinnost udílení almužny chudým, tzv. zakátu v muslimské tradici). Provází tak člověka v zásadě od vzniku společnosti jako takové (též je vlastní i jiným druhům v živočišné říši). Z těchto důvodů je její „exaktní“ uchopení problematictější než u zásad jiných.

I pro oblast daňovou se uplatní instituty lidskoprávní ochrany, které jsou obsahem mezinárodních smluv jakým je například Úmluva o ochraně lidských práv a základních

svobod, která je základním dokumentem pro fungování Evropského soudu pro lidská práva.

Ne každá norma přiřazovaná k lidským právům, ale spadá pod zásadu humanity. Dílem je to tím, že, **ne všechny lidskoprávní zásady jsou nutně projevem humanity**, a dílem je to tím, že některé z nich jsou totiž „jen“ k zajištění lidských práv (humanity), tj. slouží k tomu, aby byla zajištěno jejich provádění.

Příkladem je zásada právního státu její podzásady. Ta totiž sama o sobě není „humanitou“ jen jedním z prostředků k zabezpečení jakýchkoliv práv (včetně lidskoprávních). Viz podrobněji k této problematice v kapitole 6.5.6.1.

Obecně se zásada humanity bude projevovat zejména skrze konkretizovanější zásady, které z ní vyplývají. O to více to platí v daňovém právu, ze kterého plyne zejména zásada svobody a únosnosti. Samostatnou a přímou aplikaci humanity si v rámci daní a poplatků lze představit, nicméně zřejmě jen v teoretické rovině.

Například v případě uvalení mimořádné jednorázové naturální daně na zlato (každý je povinen odevzdat 15 % zlata, které vlastní) by za standardní společenské konstelace bylo možné prostřednictvím zásady humanity dovodit, že daňový úředník nebude občanům s poškozených chrupem ubrušovat ekvivalentní část zlaté korunky, neboť tento extrémní případ by bylo možné podřadit pod speciálnější zásadu humanity, resp. podzásadu „ochrany tělesné integrity“, která by se tedy uplatnila i pro daňové účely.

Uplatnění jiných zásad než zásad níže explicitně uvedených může být tedy též pro daňové právo relevantní, nicméně tyto případy jsou spíše raritního charakteru. Tento směr není tedy s ohledem na primární zaměření práce dále rozvíjen, ale nelze ho rozhodně pominout.

7.2.1 SVOBODA

Svoboda je zařazena jako podzásada humanity z důvodů její bezprostřední souvislosti s ní. Aby bylo možné ji aplikovat, je nutné k člověku přistupovat „jako k člověku“.

V kontextu tohoto je třeba svobodu vnímat v základu ve smyslu být subjektem práva, nikoliv pouze jeho objektem (byť lze tvrdit, že např. pták je svobodnější, neboť si volně poletuje a netíží ho „lidské závazky“). Toto je tedy minimum svobody, které v rovině lidského druhu odlišuje občana, tj. subjektu práva, od otroka, tj. objektu práva. Právě

¹⁷⁵ Obdobně PISTONE, Pasquale. *The EU Law Dimension of Human Rights in Tax Matters*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

například v kontextu rušení otroctvím či nevolnictví lze intenzivně vnímat řazení svobody jako podzásadu humanity.

Zásada pak spočívá zejména v **možnosti realizovat svou vůli**. Zajímavé je, že tato zásada je i sama o sobě samoregulující, neboť její projev u jednoho je vždy omezován jejím projevem u jiného, v čemž se naplňuje teze, že „svoboda jednoho končí tam, kde začíná svoboda druhého“.

Zásada svobody je typická zejména pro oblasti civilního práva, přičemž se zde ještě do velké míry větví (vychází z ní např. dispoziční práva, možnost zvolit si zástupce, obhájce aj.¹⁷⁶).

Daně a poplatky jsou obecně zásahem do svobody, neboť jsou ze své podstaty zásahem do majetku a určují, že jeho část má být alokována pro veřejnou moc, která s ní nějakým způsobem disponuje. I kdyby tyto zdroje alokovala na služby směrem k poplatníkovi ve stejné výši, jako poplatník odevzdal prostředků (tj. hodnotově vyvážené), jde nejméně o zásah do možností volby.

Zásada svobody tedy není ústřední zásadou v daňovém právu, které je založeno na jednostrannosti daňového závazku (viz kapitola 3.3.1.2). Z povahy věci **prostor pro vůli** daňovým subjektům nepřináší. Zjednodušeně řečeno, byla-li by možnost volby, pak by jen málokdo se chtěl daňovým závazkem zavázat.

Na to navazuje tzv. alokační funkce daně, která je příkladem toho, jak prostřednictvím daní je svoboda omezována (resp. daňovému subjektu jsou určité jeho možnosti volby znevýhodňovány). Každá motivace či restrikce činěná prostřednictvím daní je tedy zásahem do svobody.

Toto potlačení svobody se projevuje zejména v hmotněprávní rovině daňového práva. I přesto se v ní však poměrně často svoboda uplatní, a to zejména skrze jinou část práva.

Například bylo-li by dáno v některém ohledu akciové společnosti lepší daňové zacházení než družstvu, pak se daňový subjekt může (svobodně) rozhodnout takto transformovat svou právní formu s následnými příznivými dopady do daňového práva.

Rozdílný daňový režim v případě bezúplatných transakcí také zpravidla mívají situace, je-li majetek převáděn za života (dar) nebo jako následek smrti (dědění).

¹⁷⁶ Samozřejmě lze tyto podzásady uplatňovat též v určitých rovinách práva daňového.

Možností přímé aplikace svobody do daňového práva je však pomálu. Tato přímá aplikace v hmotněprávní rovině by se neměla pojít s možností snížit daňové povinnosti, neboť pak nutně narušují smysl určité daně. Nicméně každá taková volba ze své podstaty tuto možnost má, tj. ideálním řešením je ji velmi šetřit.

Je-li v určitém státě možnost daňově odepisovat majetek, pak bývá někdy dána možnost plynulost a délku odepisování volit dle vůle poplatníka. To představuje projev autonomie vůle, nicméně též možný optimalizační nástroj (např. prodlužování délky odpisování posunuje daňový výdaj do budoucna, což může mít význam v případech možnosti uplatňovat danou ztrátu jen po určité období).

At' již přímá či nepřímá svoboda jsou zdrojem **daňových optimalizací** (přizpůsobení). Taková daňová optimalizace je legální, neboť se pohybuje v mezích, které jsou právem dány (nutno odlišit od situací zneužití práva či obcházení zákona, kdy byt' je formálně naplněna legálnost, tak materiálně nikoliv). Teoreticky tedy tam, kde je zúžen prostor pro svobodu v daňovém rozhodování (zejm. přímém) je též zúžen prostor pro daňovou optimalizaci.

Ilustruje to příklad socialistických zemí, kde byl prostor svobody značně zúžen. Byla velmi omezena (či i někdy zcela potlačena) možnost samostatně podnikat, tj. legální pravidelný zdroj obživy byl toliko rámci zaměstnaneckého poměru, ve kterém byl dáván fixní plat. V rámci takového systému pak nebylo příliš prostoru, jak z pozice fyzické osoby provádět legální daňovou optimalizaci.

Toto lákadlo (zamezení daňovému úniku) pak i často motivuje veřejnou moc k razantnímu omezování svobod, a to aniž se hledí na cenu, která se za toto platí. Bezpečnými zásahy do svobody jsou v tomto kontextu redukce možností volby, které má daňový subjekt v daňovém právu samotném.

Naopak redukce možnosti volby v jiných oblastech práva jen z důvodu, že poplatník by mohl této volby využít v daňovém právu je špatným řešením. V těchto situacích je spíše správným řešením omezit rozdílnost daňového zacházení v rámci těchto dvou případů, tj. zachovat možnost volby v jiné části právního řádu, ale z hlediska daňového přiřadit oběma možnostem stejné daňové zacházení, což je plně v duchu zásady daňové neutrality (viz kapitola 7.3.10) a zásady horizontální rovnosti (viz kapitola 7.1.1).

Nedosáhne-li se však hranice zákazu zneužití práva nebo překvalifikace jednání, jedná se o „legální daňovou optimalizaci“. Ta je majoritním projevem svobody v daňovém právu.

V **procesní části** daňového práva je možnost pro uplatnění daňového práva větší, neboť již nejde více méně o redukci povinností poplatníka, ale o její správné zjištění

a zaplacení. V tomto směru se již svoboda a možnosti volního jednání poplatníka značně rozšiřují.

Motivem je zaprvé snaha o dosažení větší spravedlnosti a omezení svévole (zejména při zjišťování daňové povinnosti je daňový subjekt vybaven určitými právy a možnostmi je využívat, tj. na základě svého volního jednání). Zde jde například o **možnost volit si svobodně svého zástupce** (což je často uváděno i jako samostatná zásada) či volba toho, zda daňový subjekt bude využívat opravných prostředků.

Druhý výrazný faktor je motivovat daňové subjekty, aby plnily své povinnosti pokud možno co nejlépe a pokud plní, aby se to pojilo pro ně s co nejmenší administrativou. Z tohoto důvodu například daňové správy často nabízejí široké možnosti, kterými je umožněno daň uhradit (hotovost, bankovní převod, karta či dokonce platby bitcoinem) či jak je možno ji přiznat v daňovém přiznání (papírovým či elektronickým formulářem, osobně či prostřednictvím zaměstnavatele, atd.).

Pro **poplatkové právo** se uplatní obdobné zákonitosti v oblasti zásady svobody, jako pro daně. Ústřední roli zde však hraje zpoplatněná skutečnost (viz kapitola 4.3). Ta zejména určuje možnost volby a optimalizace. Samotný poplatkový podzávazek již je zpravidla konstruován velmi jednoduše a zřídka nabízí možnost volby přímo v rámci tohoto podzávazku.

V některých případech může tento zásah natolik neodpovídat nastavení standardu svobody v dané jurisdikci, že může být daný prvek daně či poplatku či celá daň nebo poplatek **v rozporu s právním řádem**¹⁷⁷.

7.2.2 OCHRANA SLABŠÍHO

Kromě redistribučního charakteru této zásady popsaného v kapitole 7.1.2.2 má tato zásada i svůj humánní aspekt. Obdobně jako u humanity má tato zásada již dlouhou tradici. Prvky ochrany a pomoci slabším se objevují jak v křesťanské, tak i islámské či židovské tradici. Ostatně i jedním z prvků rytířství bylo chránit slabší¹⁷⁸.

¹⁷⁷ K tomu například rozhodnutí Nejvyššího soudu Spojených Států *Crandall v. State of Nevada* ze dne 16. března 1868, v rámci kterého byla daň (poplatek) ve výši 1 USD uvalovaná na každého, kdo opustí Nevadu, označena za v rozporu s volným pohybem osob. Dostupný z WWW: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/73/35/case.html>>.

¹⁷⁸ Vedle více známých zásad, jako ochrana křesťanství a úctě k ženám patřila mezi rytířské zásady též péče o slabší (chudé a nemocné).

Opět vychází-li se ze zásady humanity, představuje zásada ochrany slabšího určitou tendenci k zachování nějakého minimálního standardu bytí pro lidské bytosti. Zde se tedy projevuje i samotná podstata humanity v podobě toho, že se má člověk chovat jinak (více úzkostlivě) k člověku než k věcem či zvířatům.

Určitá problematičnost tohoto konceptu se však projevuje v paušálnosti a vynucenosti užívání této zásady. Humánní zacházení pak již není zacházením majícím příčinu v povaze člověka, ale jedná se o „humanitu“ vnucenou spočívající v příkazu veřejné moci, která zasahuje vztah mezi dvěma subjekty. Paušalizace je dána poměřováním zpravidla jen jedné veličiny, která má za následek konstatování slabosti (příjem, potřeba, obrat, atd.). To jsou důvody, proč je také umístěna jako podzásada zásady vertikální rovnosti.

7.2.3 OCHRANA ČLOVĚKA PŘED SEBOU SAMÝM

Tato zásada spočívá v omezení svobody určitého jedince tím, že se mu omezí nějaká svoboda, která by mu však mohla být v neprospěch. Veřejná moc tak předchází potenciálně špatné rozhodnutí jedince. Tyto předpisy pak směřují na ochranu zejména těch jedinců, u kterých je usouzeno, že by **nemuseli dohlédnout důsledků** svého jednání. Samozřejmě problematičná část této zásady je ve zmíněném omezení svobody.

Například vybudování zábradlí u vyhlídky nad příkrým útesem, které brání vstupu do míst, která jsou nebezpečná, je taktéž ukázkou aplikace této zásady. Omezuje se tím projev svobody, který nese určitá rizika pro tělesnou integritu jedince (tj. předchází se nebezpečí pádu).

Tento přístup je typický například v **ochraně spotřebitele** nebo v pracovním právu, kde jsou stanoveny určité pevné parametry smluvního vztahu, které nelze ani vzájemnou dohodou překonat. K těmto parametrům patří např. minimální záruční doba, maximální délka pracovní doby, pracovní podmínky a jiné.

Fakt, že výše uvedené nemusí být vždy ve prospěch daného jedince lze demonstrovat tím, že pokud by nebylo výše uvedených pevných parametrů, bylo by možné domluvit lepší smluvní podmínky v jiných částech smluvního vztahu, a to např. typicky cena – ať jde o potenciálně nižší cenu výrobku, který bude mít kratší záruční dobu, nebo naopak větší odměna za práci, která je vykonávána po dobu delší než je dnešní maximum.

Extrémním případem přemrštěné ochrany může být úplný zákaz vstupu na výše uvedenou vyhlídku.

Někdy tedy aplikace této zásady přechází v silnou restriktci svobody. Ve finanční oblasti se to často projevuje v důchodovém pojištění, resp. povinnosti participovat na systému „zabezpečení“, který je pro danou osobu nevýhodný.

V mírnější a zřejmě do jisté míry rozumné podobě se tato zásada aplikuje v rámci administrování daňových povinností zaměstnanců v určitých státech, kdy je administrativní břímě a i odpovědnost do nějaké míry přenášena na jejich zaměstnavatele.

Obecně je tedy tato zásada projevem určitého **paternalismu** veřejné moci.

7.2.4 ÚNOSNOST

Za touto zásadou je možno vidět dvě tendence. První z nich je humanita projevující se v tom nechtít po někom něco, čeho není schopen. V relativnější podobě se pak projevuje tím, že se chce spíše více po tom, kdo je něčeho více schopen, než po tom, kdo je schopen méně. Tato myšlenka v konečném důsledku souvisí s tím, že se člověk k člověku chová jinak než ryze ekonomicky.

Odpovídá to též faktu, že ve společnosti je dnes mnoho osob, které se svým celoživotním potenciálem ani nevyrovnají tomu, že by pokryli svou celkovou spotřebu, ale přesto jsou společností nejen tolerovány, ale je oceňovány, že se snaží realizovat něco nadstandardního vzhledem ke svým schopnostem (byť ani to v celkovém důsledku nemusí stačit, aby to pokrylo náklady společnosti na tyto osoby).

Uvalování jakéhokoliv veřejnoprávního břemene na tyto osoby je tedy spojeno s humánním zacházením ve stejném duchu, jako je např. péče o staré a nemocné (taktéž nejsou např. likvidovány, aby se společnost břemena o péči o ně zbavila).

Druhou tendencí mající vliv na únosnost je **hospodárnost**, ze které vychází stejnojmenná zásada (viz kapitola 7.3). Obecně totiž platí, že je snazší vymoci platbu od bohatšího než od chudšího. Důvody pro toto jsou v zásadě dva.

První spočívá v součinnosti subjektu, neboť vůle přit se, zatajovat, podvádět a skrývat výrazně roste v případech, kdy výběrčí má vybrat proporcionálně větší část majetku.

Druhým důvodem je solventnost. Pohledávka za movitějším subjektem je více bonitní než pohledávka za méně movitým.

Někdy se zásada únosnosti také nazývá „proporcionalitou“, nicméně tento pojem může terminologicky způsobovat potíže, neboť proporcionalita = přiměřenost, tj. je-li něco

proporcionální, jsou tam dotčené skutečnosti či aspekty zohledněny přiměřenou (dostatečnou) měrou. Proporcionalita je tedy v oblasti práva také významově spojena s jeho interpretací (v oblasti právních zásad toto platí dvojnásob, neboť pro zásady je charakteristické proporcionální uplatnění). Je třeba ji tedy zařadit spíše mezi zásady vyplývající ze zásady právního státu (viz kapitola 7.4.2.6).

Proporcionalita tedy míří na míru, kterou určité pravidlo uplatní, tj. vyvažuje určitá dvě pravidla, zatímco únosnost poukazuje na schopnost jedince nést určité břímě (lhostejno zda platební, administrativní či jiné). Únosnost slouží naproti tomu jako instrument limitace veřejného sektoru a zajišťuje, aby nebyly uvalovány omezení bránící standardnímu výkonu práv jedinců.¹⁷⁹

Rozlišuje se **generální únosnost** a **únosnost individuální**. Generální únosností je únosnost pro ekonomiku nebo odvětví jako celek bez přihlédnutí ke konkrétnímu poplatníkovi. Individuální únosností je únosnost pro individuální subjekty či skupinu těchto subjektů.¹⁸⁰

Může být uvalena daň, která citelně zasahuje jednoho poplatníka (může pro něj být i pomyslnou poslední kapkou). U něj je tedy v případě daně daně potlačena zásada únosnosti. Tatáž daň však nijak výrazně nemusí ovlivnit životaschopnost ostatních podnikatelů v daném odvětví.

Naproti tomu může být uvalena taková daň, která citelně zasahuje celé odvětví, nicméně se nemusí výrazněji dotknout životaschopnosti konkrétního subjektu.

V principu je zásada únosnosti především ekonomickou zásadou, neboť především kvantifikuje dopady zdanění na jedince a předvídá jeho reakce na toto zdanění. Kritérium únosnosti tak hraje roli především v oblasti politických následků zavedení či nezavedení zdanění či zaměření tohoto zdanění.

Do roviny právní se dostává zásada únosnosti v případě, že je třeba posoudit např. ústavně chráněná práva (např. typicky právo na majetek, na možnost podnikání apod., která se v řadě států chrání). Často se v tomto směru hovoří o rdousícím efektu daně, která zásadu únosnosti podrobněji v této oblasti rozvíjí (viz kapitola 7.2.4.1).

¹⁷⁹ ZALASINSKI, Adam, *The Principle of Proportionality and (European) Tax Law*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

¹⁸⁰ ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda : nástin teorie hospodářství veřejných svazků*. Brno : Polygrafia, 1929. 408 str. bez ISBN. s. 82.

Zásada únosnosti se často zaměňuje se zásadou schopnosti platit, která je toliko její konkretizací. Únosnost je obecnější zásadou, v rámci které se tedy uplatní patrně i řada rysů, které jsou cíleny na „schopnost platit“.

Vztahuje se např. také na jiné situace, např. nepeněžním projevem této zásady jsou např. rozdílné právní předpisy upravující ochranu zdraví při práci u mužů a žen, dospělých a mladistvých. Slabší skupina obecně je těmito předpisy více chráněna, neboť schopnost unést určitou situaci je u nich nižší než u silnější skupiny.

7.2.4.1 Předcházení rdousícího efektu daně

Únosnost je též některými autory spojována s „dobrými mravy“ a korektností¹⁸¹. Nicméně to je přinejmenším diskutabilní. Dobré mravy by se mohli uplatit v nejextrémnějších situacích hraničících s likvidací určitého subjektu, a to sice v rámci tzv. rdousícího efektu daně.

Nicméně kromě tohoto ryze humánního aspektu rdoušení existuje i aspekt hospodárnosti. Rdoušení totiž znamená vytěžení daného zdroje k získávání veřejných prostředků do té míry, že do budoucna ztrácí svůj potenciál produkce (či dokonce tento zdroj zcela zaniká).

Snahu o předcházení rdousícímu efektu lze vyzorovat též u některých ryze kriminálních aktivit jako je vydírání či vymáhání výpalného, kdy gangster zpravidla hledí na zachování podnikání a snaží se předcházet neúměrným částkám, které by oběti nutily k zoufalým činům či ukončení jejich činnosti.¹⁸²

Takové zdanění tedy nemůže skýtat dlouhodobou vizi výběru daně, tj. daň je neúměrně vysoká a v delším časovém horizontu nutně musí dojít k **propadu dané ekonomické aktivity** i daňového inkasa z ní plynoucího.

Rdousícího efektu daně využili např. socialistické státy v boji proti „soukromému podnikání“, kdy na soukromé podnikání uvalovaly stále větší daně (ať již peněžní nebo v podobě nucených dodávek), které byly kromě získání inkasa zaměřeny i na jejich likvidaci.¹⁸³

Proces rdoušení však může být procesem poměrně dlouhodobým:

Příkladem takové postupné likvidace bylo uvalování daní na zemědělce ve Francii za posledních králů. Zde sice nebyla daň vysoká do té míry, aby ihned likvidovala, nicméně dost vysoká na to, aby dotčení poplatníci

¹⁸¹ Např. RAGAZZONI, *Il principio di buona fede nel diritto tributario*. Il Fisco : E. Della Valle, 1994. s. 600-612. in: ROMANO, Carlo. *Advance Tax Rulings and principles of Law*. Amsterdam : IBFD Publications BV, 2002. 544 str. ISBN 90-76078-49-1.

¹⁸² Lze odkázat též na filozofii daně v kapitole 3.1, kde je jedním pojetím daně právě připodobnění k výpalnému.

nebyli schopni reinvestice prostředků především do inventáře. V rámci jedné generace tak postupně došlo k nakumulování podkapitalizace zemědělství, což vedlo k jeho úpadku.

Ekonomicky lze rdousící efekt popsat tím, že se daň dostává do tzv. **zakázaného pásma Lafferovi křivky**¹⁸⁴. Nejde ale o zákaz právní, ale o zákaz ve smyslu daňové politiky a má označovat iracionální úkon „danětvůrce“ v podobě nesmyslně velké sazby. Sleduje-li se daní i jiný účel (např. snížení počtu výherních automatů), pak je rdousící efekt může být v principu žádoucím efektem.

Nejinak se k tomu má stavět právo, které rdousící efekt samo o sobě často sankcionuje jako iracionální zdanění, jemuž se lze bránit na základě ochrany určitých ústavních práv (např. vlastnictví, svoboda podnikání aj.). Opět ale existuje výjimka z tohoto základního modelu v případech, je-li dodatečným účelem zdanění ještě něco jiného.

Protiprávnost (protiústavnost) rdousícího efektu je však na místě zejména v případech, je-li zároveň narušeno legitimní očekávání určitých subjektů. Nalákání investorů na dlouhodobou investici s následným jejich brutálním zdaněním může být přesně tímto případem.

7.2.4.2 Platební schopnost

Platební schopnost je podřízena zásadě únosnosti, resp. jedná se o její zkonkretizování toliko na transakce spojené s peněžními částkami. Toto zkonkretizování je sice na jednu stranu zjednodušením, ale na druhou stranu může znamenat určité nepřesnosti, neboť často odděluje skutečnou únosnost od možnosti vybrat peněžní prostředky v daný okamžik tj. **schopnost v aktuálním okamžiku** zaplatit.

Navzdory tomu je zásada únosnosti a platební schopnosti často směřována do jedné.¹⁸⁵ Znamená to, že někdy vinou soustředění se na fakt, že poplatník má k dispozici peněžní hotovost a je tedy schopen něco okamžitě hradit, dojde k opuštění únosnosti jako zásady,

¹⁸³ Byla-li by primárním účelem likvidace, pak by nešlo ani o daň.

¹⁸⁴ Na tomto místě by bylo relevantní mluvit i dlouhodobé Lafferovo křivce tj. srovnání potenciálních sazeb a daňového výnosu během určitého delšího období (nejen např. v rámci jednoho zdaňovacího období).

¹⁸⁵ Např. ENGLISCH, Joachim, *Ability to Pay*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

ze které platební schopnost vychází, resp. projeví se více stránka hospodárnosti (tj. snahy vzít tam, kde něco je).

Dalším příkladem tohoto jevu jsou transferové daně z majetku v situacích, kdy daný subjekt vykazuje z jiných důvodů znaky insolvence:

V určitém státě je daň uvalena na transfery nemovitých věcí, kterou hradí převodce. Subjekt může být velkým dlužníkem a z tohoto důvodu musí zpeněžit své nemovitosti i pod jejich původní nákupní cenou. Bez ohledu na to, že daný subjekt tedy na nemovitosti nic nevydělá (nevykáže zisk) a bez ohledu na to, že daný subjekt je nesolventním (dokonce čistá hodnota jeho majetku může být záporná), je i přesto daná daň uvalena a subjekt je povinen ji hradit (a to často s hrozbou trestní sankce).

Nejde ale jen o transferové daně. Obdobný případ může nastat i v případě daní z příjmů u poplatníka, který má vysoké nezbytné výdaje pro svou osobní potřebu, které však nejsou nijak pro daňové účely reflektovány.

Poplatník trpí závažnou nemocí, jejíž efektivní léčba (často ryze soukromá nehrazená z veřejného pojištění) je drahá. Může nastat situace, že byť je z úhlu příjmových daní posuzován za bohatého, realita může být taková, že daň na základě tohoto úsudku stanovená může odčerpávat poslední prostředky, které zbyly poplatníkovi na holé přežití. V některých zemích je sice stanovena možnost odpočtu zdravotnických výdajů ze základu daně, nicméně tento odpočet má většinou svůj procentuální strop (např. maximálně lze odečíst 10 % základu daně).

Užitím platební schopnosti, která reflektuje obecnou pozici subjektu, může být **v poplatkové oblasti** odpouštění soudních poplatků, které se odpouštějí v situacích, kdy s ohledem na majetkové poměry daného subjektu není schopen se tento subjekt jinak domoci práva.

Ke zdaňování dle zásady platební schopnosti se vyjadřoval explicitně ve své sociální encyklice v odstavcích 132 a 133 papež Jan XIII. V odst. 132 konstatuje, že v *systému zdanění založeném na spravedlnosti a rovnosti je základem, že břemeno je rozděleno poměrně dle schopností lidí, kteří přispívají*¹⁸⁶. V odst. 133 pak rozebírá těžkosti zdanění zemědělců spojené s tím, že v nepříznivých obdobích by mělo na ně být ukládáno menší daňové břemeno.¹⁸⁶

Snad i pod vlivem této encykliky má Italská ústava zakotveno přímo pravidlo o progresivitě zdanění – viz článek 53 odst. 1 Ústavy Italské republiky, která de facto normuje (a tím

¹⁸⁶ JAN XXIII. *Mater et Magistra : Encyklika papeže Jana XXIII. o křesťanství a sociálním vývoji*. 1961. in: ENGLISH, Joachim, *Ability to Pay*, in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

pro zbytek právního řádu určuje), co je z hlediska ústavněprávního správným a spravedlivým způsobem zdanění.¹⁸⁷

7.2.4.2.1 Daňová progresse

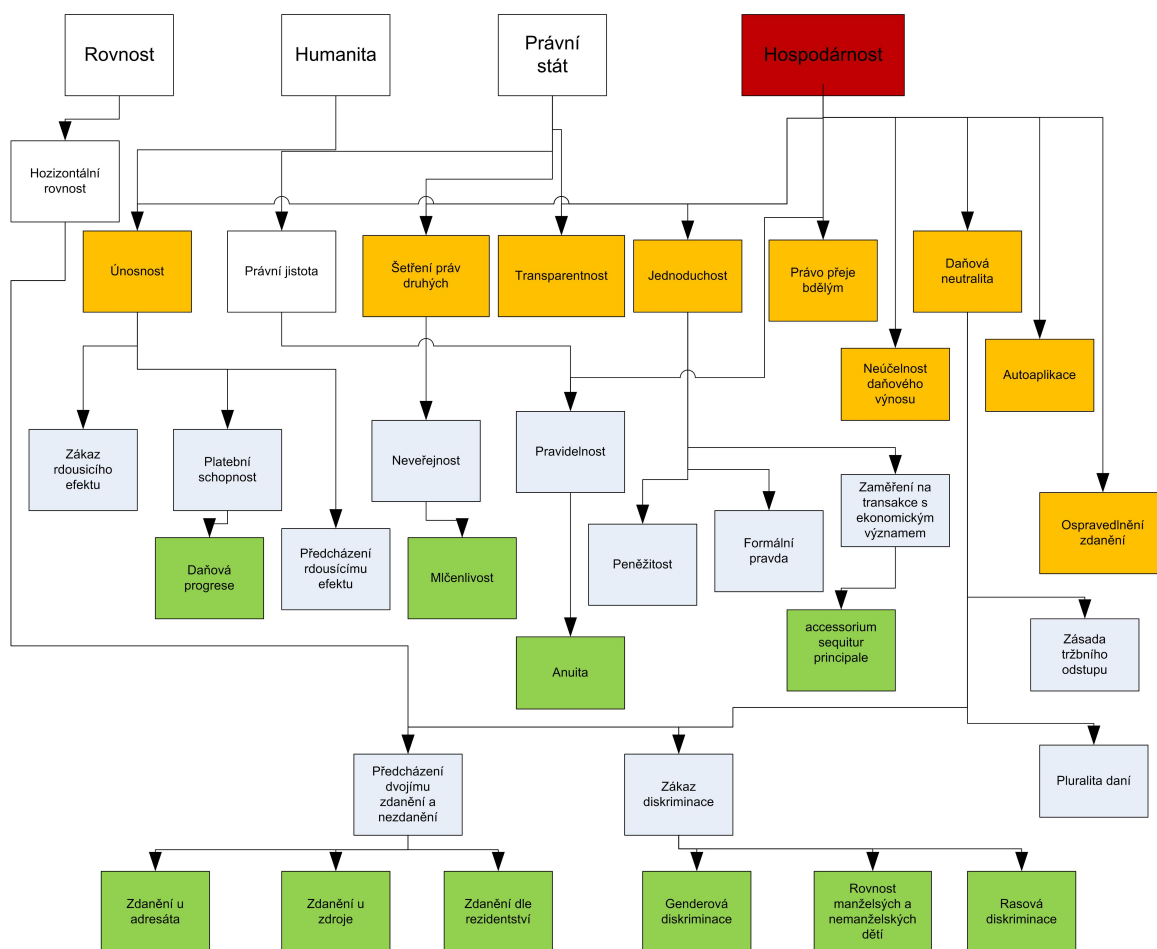
Primární výklad k této zásadě je v kapitole 7.1.2.1 v rámci zásady vertikální rovnosti. V rámci podřazení pod zásadu únosnosti platí mnohé z toho, co bylo řečeno výše, neboť obě dvě množiny se v tomto bodě značně překrývají, což ostatně způsobuje fakt, že v rámci zásady vertikální rovnosti je záměrem přerozdělit od bohatších chudým a v rámci zásady únosnosti je snahou zdaňovat (zpoplatňovat) tam, kde je to únosné, což jsou zpravidla ti bohatší. V tomto kontextu jsou tedy společnou cílovou množinou majetnější subjekty, na které by mělo být uvalováno vyšší zdanění než je lineární.

Zásada daňové progresse tenduje k zatěžování majetnějších relativně větším efektivními sazbami než méně majetné. To se dá interpretovat tak, že při zachování stejného daňového výnosu mohou být oproti lineárnímu řešení u chudších efektivní daňové sazby relativně menší a u bohatších budou relativně větší.

Efekt tohoto opatření je pak identický jako při běžné aplikaci zásady únosnosti, a to docílení humánnějšího (viz obecně k zásadě únosnosti – kapitola 7.2.4) a efektivnějšího (viz zásada únosnosti v rámci zásady hospodárnosti 7.3), nicméně to celé na úkor zejména zásady horizontální rovnosti.

¹⁸⁷ ROMANO, Carlo. *Advance Tax Rulings and principles of Law*. Amsterdam : IBFD Publications BV, 2002. 544 str. ISBN 90-76078-49-1.

7.3 HOSPODÁRNOST (EFEKTIVNOST)



Obrázek 12 Schéma podzásad zásady hospodárnosti (autor)

Zásada hospodárnosti je zásadou, která se obecně neuplatňuje jen v právu, ale prakticky v čemkoliv, co dělá nejen člověk, ale i příroda samotná. Hospodárnost a hospodaření se zdroji bylo totiž vždy základem úspěchu v rámci soupeření jednotlivých živočišných i rostlinných druhů.

Potřeboval-li tedy některý druh k přežití a reprodukci sebe sama více zdrojů než druh jiný, byly jeho vyhlídky na přežití menší (zvláště, jednalo-li se o druhy vzájemně si konkurující).

Tento aspekt je v lidech samotných též silně zakořeněný. Každý člověk tak tenduje při cestě do práce zvolit tu neefektivnější cestu (což nutně sice nemusí znamenat tu nejkratší, ale tu, ze které má největší užitek, a to ať se jedná o rychlost, pohodlí či výhled z dopravního prostředku) a naopak zpětně rozjímá nad rozhodnutím, které ho přivedlo na cestu méně efektivní (např. do dopravní zácpy).

Hospodárnost (efektivita) má však sama o sobě **prázdný obsah**. Jedná se toliko o mechanismus, který se aktivuje u pokusu dosáhnout nějakého cíle.¹⁸⁸ Je-li cíl dán (např. i prostřednictvím jiných zásad), pak zásada hospodárnosti (efektivnosti) je tendencí k tomu, aby tohoto cíle bylo dosaženo za co nejmenšího plýtvání zdroji.

V případě je-li jediným cílem získání prostředků na koupi domu, je v principu v rozporu se zásadou hospodárnosti věnovat cihly nakoupené na tuto stavbu z části naspořených peněz spolku dobrovolných hasičů. Naopak je-li cílem uspokojit altruistické cítění, pak takové dary nejsou v rozporu se zásadou hospodárnosti, nicméně je nehospodárné se zbylými naspořenými prostředky nakládat jinak. V obou případech je pak nehospodárné cihly rozbít.

Plýtvání zdroji však ve výjimečných případech může být cílem.

Například existuje-li protivník, pak je často záměrem, aby měl, co nejméně zdrojů. Může být tedy někdy záměrem naopak zničení, co možná nejvíce zdrojů, u kterých hrozí, že by je mohl využít.

V praxi však zásada hospodárnosti je zpravidla naplněna **ne jen jedním**, ale několika (mnoha) cíli, tj. její uplatnění není tak jasně čiré, jak bylo popsáno ve výše uvedených případech.

Znamená to, že v konkrétním subjektu může splývat několik cílů, jednak snaha šetřit si na nový dům (tj. cílem je spoření), snaha podpořit život v obci a dobrovolné hasiče (tj. věnování finančního daru) a snaha pomstít se bývalé manželce, neboť dle rozdělení společného jmění je spoluvlastníkem cihel (tj. destrukce věci osoby, vůči které cítí subjekt zášť).

Míra plnění těchto cílů však není nahodilá a řídí se naléhavostí potřeb, které se uspokojují (cílů, které se plní). V tomto ohledu hraje roli zejména hierarchizace potřeb a efekt, který má určitý úkon na jejich uspokojení (zde lze odkázat na A. Maslowa a jeho pyramidu potřeb).

K vlastní správné aplikaci zásady je tedy třeba znát cíle daného subjektu. Často se akcentuje, že člověk je „**člověkem ekonomickým**“, tj. že existují obecně přijímané cíle lidí, jako je snaha dosáhnout zisku, co největší kumulace statků, mít co nejvíce volného času a co nejvíce pohodlí.

Při aplikaci se tedy lze opřít o výše uvedené cíle a dle nich postupovat. Prakticky se v daňovém právu jedná o zřejmě i jedinou možnost, a to s ohledem na to, že cíle jedinců nejsou nijak a nikde přesně specifikovány.

¹⁸⁸ ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda : nástin teorie hospodářství veřejných svazků*. Brno : Poligrafia v Brně, 1929. 404 str. bez ISBN. s. 353 a násl.

7.3.1 JEDNODUCHOST

Vždy zcela jistě neplatí, že v jednoduchosti je „síla“, „krása“ apod. a že nejjednodušší řešení je vždy tím nejlepším. Nicméně korelace jednoduchosti se zásadami tvorby práva i v rámci jeho aplikace určitě má.

Především si její aplikaci nelze představit samostatně, tj. bez ohledu na zásady jiné. To by v absolutním pojetí mohlo znamenat, že daň bude vyměřovat dle své vůle daňový úředník, který jde náhodou kolem. Byť by to mohl být vrchol jednoduchosti, tak by byl tento stav v nesouladu se základním smýšlením o daních.

Pro zásadu jednoduchosti se tedy uplatní to, co bylo obecně napsáno u zásady hospodárnosti, tj. že je-li nějaký záměr, specifikovaný jinými zásadami, pak zásada jednoduchosti dává návod, jak toto řešení zrealizovat, co možná **nejsnadněji**. Zásada velí, že při tvorbě či aplikaci práva by se mělo vybrat spíše jednodušší řešení.

Jednoduchost v řadě případů koreluje se zásadou daňové neutrality a horizontální rovnosti, neboť též směřuje proti tzv. **daňovým výjimkám**.

Nicméně jsou oblasti, v rámci kterých se jednoduchost s daňovou neutralitou a zásadou horizontální spravedlnosti rozchází. V oblasti daní jde zejména o využívání různých forem **paušálů**, které sice zjednodušují správu daně, nicméně vedou k určitému zneprůhlednění dané situace. Je-li toto zneprůhlednění bagatelní, pak zásada jednoduchosti převáží výše zmíněnou zásadu rovnosti či daňové neutrality.

Například zaokrouhlování je samo o sobě de facto zneprůhlednění za účelem zjednodušení. Poplatníkovi s měsíčním příjmem 3 005 EUR by při sazbě daně 21 % vycházela daň výši 631 EUR a 5 centů. Pokud bude moci odečíst 25 % z daně ve výši uskutečněných darů, pak při plném zaplacení této částky to znamená 473 EUR a 28,75 centů, přičemž vznikne samozřejmě otázka, jak při absenci zaokrouhlení tuto daň přesně zaplatit.

Oproti tomu, bude-li daň zaokrouhlována při každém výpočtu směrem nahoru, pak daň po sazbě vyjde 632 EUR a konečná daň ve výši 474 EUR, s jejímž zaplacením není problém a pozitivně to ovlivňuje i srozumitelnost zdanění pro laického poplatníka.

Samozřejmě platí, že začne-li být nepřesnost ve zdanění vyšší, pak benefity spojené s jednoduchostí jsou převáženy (někdy i velkými) nevýhodami distorzního a nerovného zdanění.

Například české výdajové paušály pro podnikající fyzické osoby, které v některých případech počítají i s 80 % uznatelných nákladů z příjmů, a to v podstatě bez relace ke skutečné nákladovosti daného povolání

a bez ohledu na to, zda nejsou některé výdajové položky nesený spřízněnou osobou, byly jednou z příčin toho, že se standardní zaměstnanecké vztahy transformovaly na tzv. „swarcsystém“, což je po formální stránce podnikání, nicméně vykonávané v určité zvýšené míře závislosti¹⁸⁹.

Lze tvrdit, že určitou možnou protiváhou snížené přesnosti daně je také zamezení korupci, neboť v případech, kdy je v rámci správy daní něco nejisté či subjektivnější, může být paušalizace či jiné obdobné formy zjednodušení dobrým prostředkem k vyhnutí se správní úvaze.¹⁹⁰

7.3.1.1 Zaměření se na transakce se znatelným ekonomickým významem

V rámci správy a ani v rámci legislativní činnosti není možné postihnout chtěným záměrem úplně všechny. Tuto spravedlnost deformuje požadavek na větší jednoduchost či fakticky nemožnost správní činností daňových úřadů dohnat ty, kteří daně neodvedly správně.

Vzhledem k omezenosti zdrojů na tvorbu legislativy i správu daně a vzhledem k účelu daně (získat zdroje) a účelu poplatku (získat náhradu) je racionální zaměřit se na transakce, které vzhledem k těmto účelům mají nejvyšší přínos a kde je efektivita nejvyšší.

Tato zásada ovlivňuje jak tvorbu daní a poplatků tak i jejich správu. V rámci tvorby především dochází k vytváření „limitů významnosti“ v rámci kterých je explicitně zákonem tedy tolerována určitá nepřesnost. Zejména jde o osvobození či vynětí ze zdanění do určitých limitů. Taktéž si lze povšimnout, že některá pravidla se aplikují jen pro velké subjekty a nezatěžují tak malé a střední.

Míra důležitosti je dána relativně, neboť vždy bude záviset na konkrétním daňovém (poplatkovém) opatření, kterého se daná věc týká.

Například pokud příjem poplatníka v České republice nedosáhne částku 15 000 Kč, daň se neplatí a není ani povinnost podat daňové přiznání.

Naproti tomu např. v rámci projektu BEPS je OECD doporučeno implementovat opatření až na subjekty od určité velikosti.

¹⁸⁹ Název nepochází z překladu německého schwarc = černý, ale ze jména podnikatele Jaroslava Schwarce, který byl zmedializovaným uživatelem/tvůrcem tohoto systému.

¹⁹⁰ OECD. *Glossary of Tax Terms* [online]. OECD, 2015 [cit. 2015-01-11]. Dostupný z WWW: <<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>>

V rovině správní se též některé případy zanedbatelného ekonomického významu neřeší a ani není logické, aby se řešily.

Například dodávat každý benefit zaměstnance, i např. v podobě kávy vypité u nadřízeného, je příkladem možnosti uplatnění komentované zásady.

Zpravidla se též ze stejných důvodů (jednoduchosti) nezdaňují ani veličiny obtížně vyčíslitelné a spravovatelné.

Například v rámci daně z příjmů by bylo racionální vytvářet redistribuci nikoliv příjmu v podobě majetkových přesunů, ale určitého blaha, které jednotlivec v daném období dostává. Dle té nejhlubší filozofie by totiž smyslem redistribuce neměla být redistribuce majetku, ale právě určitého štěstí.¹⁹¹

V této souvislosti se užívá také často pojmu „**de minimis**“, což je spojení užívané právě v okolnostech, kdy plná důslednost práva není vymáhána z důvodů nízké úrovně odchylky¹⁹².

Součástí této zásady je podzásada „příslušenství sdílí osud hlavního“ (*accessorium sequitur principale*), která se dovozuje z judikatury Evropského soudního dvora v oblasti daně z přidané hodnoty. Znamená, že daňové zacházení určitého vedlejšího institutu (vedlejší služby apod.) je dána zacházením s institutem, na který je tento vedlejší institut navázán.¹⁹³

7.3.1.2 Peněžitost

Peněžitost je mnohými teoretickými autory hodnocena jako základní definiční znak daně. Na základě argumentů v kapitole 3.3.2.3 je však zapotřebí dospět tomu, že tomu tak není, byť se pojí s drtivou většinou moderních daní.

Důvodem je totiž ekonomická **nevýhodnost a neefektivnost správy naturální daně**. Peníze totiž odjakživa mají jako oběživo výhody, které jiné předměty mnohostrannějšího využití nemají.

¹⁹¹ Redistribuce příjmu je tedy pouze rozdělením „náhražky“ štěstí/blaha, na které se vlastně primárně v rámci redistribuce cílí. K tomu podrobně KOUBA, Stanislav. *Základní koncept příjmů v daních z příjmů*. Brno : Bulletin Komory daňových poradců 4/2013, 2013. 64 str. s. 53-64.

¹⁹² OECD. *Glossary of Tax Terms* [online]. OECD, 2015 [cit. 2015-01-11]. Dostupný z WWW: <<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>>.

¹⁹³ HENKOW, Oskar. *Accessorium Sequitur Principale : The Issue of Defining the Tax Object for VAT Purposes*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

Především jde o jejich snadné skladování, neboť vzhledem ke své hodnotě jsou rozměrově malé (což se ještě umocňuje, jsou-li v elektronické podobě), jejich roli jako poměřitele hodnot (navzájem se dají přesně směňovat) a také relativní stálost v ceně (uchovávají hodnotu).

Všechny tyto znaky předurčují, že jsou ideálním prostředkem směny a z tohoto důvodu k penězům tendují všechny daňové systémy, neboť odpadá celá řada problémů spojených s naturálními daněmi, byť i ty mají určité své výhody před peněžními daněmi¹⁹⁴.

To samé, co o daních, platí samozřejmě i o poplatcích, tj. také budou tendovat k peněžitosti, a to ze stejných důvodů jako daně. Nicméně potencialita nepeněžitosti u poplatkových závazků bude patrně větší, a to s ohledem na to, že poplatky jsou většinou újezi zaměřené, tj. je pravděpodobnější výskyt určitého exotičtějšího plnění.

Například tzv. „sobotáles“, tj. poplatek učitelům (nazvaný dle dne splatnosti) byl dáván též v naturáliích, neboť z hlediska učitele, jemuž byl finálně určen, bylo praktičtější získat přímo zboží jeho denní potřeby.

7.3.1.3 Formální pravda

Formální pravda je určitým zjednodušením, neboť se při jejím použití v podstatě neřeší fakticky stav věcí, ale klíčovým faktorem je potvrzení o těchto stavech věcí, a to nejčastěji z rukou nějaké složky veřejné moci (nicméně potvrzovatelem může být i soukromý subjekt).

Formální pravda je pravdou nepřímou dovozenou, a to z **potvrzení** (dobrozdání) jiného, většinou orgánu veřejné moci, o takovém skutečném stavu věcí.

Typickým příkladem je katastr nemovitostí a zápisy v něm, které zakládají vlastnictvím (nikoliv tedy jako v běžných případech smluvní titul). Obdobně to platí pro různé typy veřejných rejstříků.

Důvodem zkoumání touto nepřímou cestou jsou především náklady, které se díky tomu, že již došlo k přezkoumání jinou autoritou, nemusí vynakládat **podruhé**, eventuálně je vhodné přesměřovat zjišťování dané skutečnosti na určitou jinou osobu (především z důvodu hospodárnosti). Problematický je samozřejmě fakt, do jaké míry se lze na rozhodnutí či dobrozdání této další osoby spolehnout.

¹⁹⁴ Např. jistota uchování hodnoty v případech hyperinflace, možnost okamžité spotřeby bez nutnosti další transakce atd. Blíže viz v kapitole 3.3.2.3.

Zásada formální pravdy je spíše řídká, neboť vychází z konstatování „**je to tak, protože je to někde takto napsáno**“. V tomto kontextu je opozitem vůči častěji a důrazněji akcentované zásadě převahy obsahu nad formou (viz kapitola 7.3.1.3).

7.3.2 ÚNOSNOST

Zásada únosnosti je podrobně popsána v kapitole 7.3.2 v rámci zásady humanity. V této kapitole je též zmíněn její vztah k zásadě efektivnosti, který spočívá především v pohledu veřejné moci. Je totiž snadnější získávat prostředky od těch majetnějších (tedy od těch, které jich mají relativně mnoho) než od těch méně majetných (tedy od těch, kteří jich mají relativní nedostatek).

Snadnost spočívá jak v bonitě „klientů“ (tj. nižším riziku insolventnosti, tak také v odporu, který poplatníci kladou při výběru daní. Obecně je při stejném poměru daně k příjmům, majetku či spotřebě (tj. při stejné výši efektivní sazby) rozdílná míra reakce jednotlivých majetkových skupin.

Tento parametr by se mohl pojmut jako proměnná a dal by se nazvat „stupněm rozhořčení“, který poplatník ze zdanění pocítuje.

Více rozhořčený pak bude poplatník, jemuž zdanění ohrožuje nižší potřebu v rámci hierarchie potřeb. S tímto rozhořčením roste rovněž i odpor ke zdanění a kromě aktivního odporu (např. ve formě politického hnutí nebo povstání), také tendence zatajovat skutečnosti, které jsou předmětem zdanění, či obecně daňově optimalizovat.

Například je-li uvalena daň mající efektivní sazbu 50 % na příjem. Pak bohatého člověk omezí tato daň ve smyslu např. luxusní dovolené, u středně bohatého ohrozí vlastní bydlení např. v podobě nemožnosti splácet hypotéku a chudého může vést k ohrožení základních životních potřeb (jídlo, elektřina, topení).

U všech těchto skupin je pak různá míra tendencí k tomu „vystoupit“ proti systému – resp. u těch nejchudších se v zásadě jiná možnost nenabízí.¹⁹⁵

Zásada únosnosti se někdy také nazývá zásadou efektivity zdanění, nicméně efektivita zdanění je pojem o poznání širší, tj. tento název je zavádějící. Kromě toho má v sobě

¹⁹⁵ I přes důsledky, které jsou vyjmenovány v tomto příkladě, platí, že vyšší zdanění jednoho a nižší zdanění druhého je nespravedlivé a v zásadě amorální. Příklad tedy spíše říká, že vybrat spravedlivou daň, která bude odpovídat míře čerpání veřejných potřeb (tedy de facto zrušit daň a financování zajistit prostřednictvím poplatkových závazků) s sebou nese zmíněné obtíže. Proto je pro veřejnou moc jednodušší popřít fundamentální spravedlnost spočívající v tom, že na to, co někdo dostává, se musí odpovídajícím způsobem podílet, tj. pravidlo „bez práce nejsou koláče“.

únosnost i prvky jiných zásad než efektivity (např. též humanity), tj. je nevhodné tuto terminologii používat.

7.3.3 PRAVIDELNOST

Pravidelnost bývá některými autory vydávána za znak daně či poplatku, nicméně není tomu tak. Jak v historii, tak v současnosti existovaly a existují i **daně jednorázové**.

Například kyperská daň¹⁹⁶ na prostředky na bankovních účtech, daně uvalované středověkými králi, či daně válečné (např. první moderní daně z příjmů se zaváděly v řadě států dočasně k pokrytí válečných výdajů).

V oblasti poplatkové možnost jednorázovosti není příliš zpochybňována, neboť přímo souvisí s jinou skutečností (zpoplatněnou skutečností), tj. jsou přímo navázány na ni. Jde-li o poplatek paušálního charakteru, který se ukládá vícekrát (či neustále), pak je zásada pravidelnosti též namístě.

Podřazení pravidelnosti pod zásadu efektivity tkví v možnosti subjektů se připravit na její výběr či placení, které se objevují **očekávaně a ne nahodile**. Pravidelnost tedy umožňuje poplatníkům mít např. vyčleněny prostředky na její úhradu, sjednat odbornou pomoc při přípravě plnění svých daňových či poplatkových povinností, (což v porovnání s ad hoc potřebou pomoci šetří náklady i čas) atd.

Pravidelnost sahá však i dále směrem např. ke změnám právní úpravy. Dochází-li ke změnám daňové (poplatkové) legislativy pravidelně s účinností k jednomu datu, umožňuje to odborně se připravit i vlastním daňovým poradcům.

Nejčastěji se pravidelnost však projevuje tím, že je daň vybírána v pravidelných cyklech, kterými může být týden, měsíc, rok či i delší období.

V této souvislosti je často akcentováno roční období, přičemž, se hovoří o zásadě **anuity**. Důvodem proč je i v daních zásada anuity akcentována je, že roční období je spojeno s pravidelným ekonomickým cyklem, který se u ekonomických celků vyskytuje a který do jisté míry souvisí se střídáním ročních období, v rámci kterých se uzavírá bilance (nejen účetní) a lze si udělat skutečnější představu o výkonu tohoto ekonomického celku.

¹⁹⁶ Podrobně např: Q&A: *Cyprus deal*. BBC, 28. března 2013 [citováno 16-5-2016]. Dostupný z WWW: <www.bbc.com/news/business-21922110>.

Příkladem je typicky daň z příjmů, která když se pokouší zachytit a zdanit určitý výkon ekonomické jednotky, nemůže se spolehnout na úsek části roku, neboť u některých skupin (např. zemědělství, provozování lyžařských vleků a podobně) jsou výkony vyprodukovány pouze v omezeném časovém úseku.

Anuita je někdy zmiňována jako samostatná zásada.

7.3.4 PRÁVO PŘEJE BDĚLÝM

Stejně jako v jiných oblastech práva platí i v daňovém a poplatkovém právu, že právo přejí těm, kteří se ho aktivně dovolávají a aktivně domáhají. Daňové a poplatkové právo totiž v tomto směru nabízí celou řadu institutů, které jsou podmíněny uplatněním poplatníkem.

Uplatnění probíhá nejčastěji předložením určitého dokladu či prohlášením v rámci různých daňových reportovacích povinností (nejčastěji daňového přiznání). S tím se pojí též zpravidla povinnost unést důkazní břemeno tvrzení.

Neuplatnění nároku má za následek pozbytí práva na něj. Většinou na něj subjekt ztrácí nárok v rámci uplynutí **lhůty pro stanovení daně**.

Silnějším uplatňování této zásady se daňové a poplatkové právo odděluje od jiných oblastí veřejného práva, které působí částečně více „paternalisticky“, např. trestní či i správní právo.

Z tohoto důvodu je kladena menší náročnost na participaci veřejné moci v těchto vztazích. Paternalistický přístup by totiž v podstatě vyžadoval, aby stát zajistil „pečovatele“/poradce, pro jednotlivé daňové subjekty. Z tohoto důvodu je tato zásada řazena v rámci zásady hospodárnosti.

7.3.5 ŠETŘENÍ CIZÍCH PRÁV DRUHÝCH

Šetření práv druhých je velmi ožehavou kategorií, a to zejména v rámci daňového práva. **Primárním účelem daně** je totiž do těchto práv zasáhnout a odebrat část toho, co daný subjekt má, aby se toto mohlo stát veřejným zdrojem.

V tomto primárním účelu lze těžko spatřovat snahu o šetření práv druhých. Nicméně hned navazující úvahou je, jakým způsobem se výše uvedené provede. Zde by mělo být snahou, aby se výše uvedený zásah odehrál pro adresáty co nejmírnější formou.

Tato úvaha má i své mikroekonomické opodstatnění, které spočívá v tom, že jedinec má strop toho, co je od veřejné moci ochoten strpět. V oblasti daní a poplatků je tou primární

věcí, kterou musí strpět, samotná ztráta části majetku (vlastní daň, poplatek). Je-li její výběr doprovázen excesy, pak dojde v součtu snadno k překročení výše zmíněné míry. Naopak, je-li výběr klientský a přívětivý, pak je subjekt ochoten strpět relativně vyšší zatížení vlastní daní či poplatkem.

Šetření práv druhých osob je tedy poměrně širokým pojmem, který míří především na to nezatěžovat subjekt dodatečnými povinnostmi a újmami vedle samotné daně. V rámci ilustrace daňového závazku tedy tato zásada směřuje na omezení povinnosti daňových subjektů v rámci nehlavních daňových podzávků (k tomu viz Obrázek 4 – struktura daňového závazku).

7.3.5.1 Neveřejnost

Jak bylo uvedeno výše, existuje mnoho způsobů, jak šetřit práva daňových a poplatkových subjektů. V tomto kontextu je neveřejnost a její přísnější forma mlčenlivost jen jedním z mnoha příkladů, kterak lze tohoto cíle dosáhnout.

Neveřejnost obecně je jedním z charakteristických rysů řízení před správním úřadem. Vyznačuje se především tím, že průběh, výsledek a další okolnosti jsou v zásadě skryty těm, kteří nejsou daného řízení zúčastněni. Nicméně není oblast práva, ve které toto platí absolutně.

Neveřejnost nejen, že reálně chrání citlivá data poplatníků (tím je to ekvivalent zásady ochrany důvěry v právním styku), ale vyvolává větší ochotu daného daňového či poplatkového subjektu spolupracovat, neboť se cítí méně ohrožen ve vztahu k jeho citlivým datům.

Neveřejnost je samozřejmě opozitem k zásadě transparentnosti (viz kapitola 7.3.7.). Pro vyhodnocení, která ze zásad má mít převahu je rozhodná povaha situace.

Jinak může být hodnocena neveřejnost týkající se citlivých účetních dat určitého subjektu a jinak neveřejnost údaje o tom, jaká výše veřejné podpory byla danému subjektu poskytnuta.

Úzce je s neveřejností spjata **mlčenlivost**. Pokud by veřejná moc v rámci neveřejného projednávání určitých záležitostí nebyla vázána mlčenlivostí, pak by sama neveřejnost neměla žádný význam. Znamená to, že mlčenlivost je vlastně nutnou podmínkou zachování neveřejnosti.

Mlčenlivost je běžně, zejm. ve správním právu, chápána toliko ve vztahu k soukromým subjektům. V oblasti veřejné správy je pak sdílení informací záležitostí běžnou. Mezinárodní smlouvy či jiné akty veřejného práva pak neznáma toto sdílení rozšiřují i na veřejnou moc jiných států. V daňové oblasti jde zejména o případy smluv o výměně informací či příslušný článek úmluv o zamezení dvojímu zdanění, který upravuje problematiku výměny informací.

Mlčenlivost v oblasti daní a poplatků je pak určitým specifikem. Zabraňuje totiž poskytování daňových informací o subjektech mimo sféru vlivu daňových (poplatkových) zákonů. Možnost poskytnout tyto údaje je zpravidla značně svázána a omezuje se na případy, které jsou buď velmi významné, např. trestné činy, nebo se správou daně funkčně svázány.

Zvýšení míry mlčenlivosti nebylo vždy samozřejmou věcí. V zásadě se zvýšená potřeba diskrétnosti objevovala postupně¹⁹⁷.

Obecnou otázkou je užití mlčenlivosti u poplatků, kde většinou není ze strany soukromých subjektů tak silně poptávána jako u daní. To je však způsobeno tím, že se vzhledem ke snadné konstrukci těchto institutů neposkytuje zpravidla takové množství citlivých dat (samozřejmě to nelze říci generálně).

7.3.6 AUTOAPLIKACE (SAMOSTANOVENÍ)

Tato zásada spočívá v tom, že v rámci daňového a poplatkového práva **prvotní akt deklarace** výše daňového dluhu je na samotném daňovém subjektu, jakož i dalších okolností, které s ním souvisejí¹⁹⁸. Samostanovení se také označuje jako „samovyšetření“ („self-assessment“).

Důvodem, proč je povinnost namířena primárně na daňový subjekt, spočívá v okolnosti, že je nejlépe seznámen s okolnostmi, které s výší jeho daně souvisí. Tato zásada se ale neomezuje jen na skutečnost vlastního vyplňování a podávání daňového přiznání, nýbrž ovlivňuje i samotnou konstrukci daně, neboť aby bylo možné samovyšetření daně

¹⁹⁷ Ve Spojených státech amerických toto bylo iniciováno zejm. skandály se zneužíváním dat z daňových přiznání v 70. letech 20. století. Rokem 1976. Poté se v této zemi s mlčenlivostí v oblasti daňových záležitostí zacházelo přísněji než s mlčenlivostí v jiných oblastech veřejné správy. Blíže k tomu: ROMANO, Carlo. *Advance Tax Rulings and principles of Law*. Amsterdam : IBFD Publications BV, 2002, str. 544 ISBN 90-76078-49-1.

naplnit, musí se konstrukce daně držet skutečností, které jsou pro daný daňový subjekt přímo zjištělné.

Je-li například dáváno určité daňově lepší zacházení poplatníkům, kteří poskytli dary na veřejně prospěšné účely, pak je zpravidla a v souladu se zásadou samovyšetření daně rozhodující účelová vázanost daného daru. Není-li dar využit správným – veřejně prospěšným způsobem, pak již není dovozován dopad do daňové povinnosti poplatníka, který dar věnoval.

V důsledku zásady samostanovení tedy dochází k přenosu administrativních povinností na poplatníka. Tento přenos lze však omezit různými prostředky. Typicky se mluví o tzv. „**předpřipraveném daňovém tvrzení**“, kdy veřejná moc z informací, které má k dispozici vytvoří předpokládané daňové tvrzení, přičemž poplatník toliko koriguje odchylky od něj.

Obecně není daňové a poplatkové právo jediným právním odvětvím, kde se s autoaplikací pracuje, tj. kdy je prvotní akt na straně poplatníka.

Každý subjekt se musí například chovat tak, aby neporušil normy trestního práva, přičemž stejně jako u daňového mu za to hrozí postih. Tím pádem na sebe zákazy (např. zákaz ublížit jinému) sám aplikuje.

Autoaplikace je tedy obecným rysem mnoha právních odvětví, nicméně v daňovém právu působí vcelku silně a hlavně znatelně. V ostatních právních odvětvích totiž většinou postačí omisivní jednání, které je nadto zpravidla dovoditelné z obecné morálky, tj. bezrozporné (například v případě zmíněného trestního práva).

Samostanovení daně znamená sice hospodárnost, nicméně zasahuje do právní jistoty poplatníků, neboť na ně přenáší riziko omylu. Veřejná moc totiž poptává nějaký úkon, a to v podobě, která musí být poměrně precizní. Poplatník zde čelí buď tomu, že daň odvede nesprávně ve svůj neprospěch nebo odvede daň nesprávně v neprospěch veřejné moci, za což mu však hrozí sankční postih. Tyto potenciální důsledky jsou dodatečným rizikem, které jsou vneseny do daňového (poplatkového) závazku.

Toto riziko se dá buď strpět anebo snižovat tím, že se vyplňování daňového přiznání věnuje více zdrojů (času, peněz). Obě dvě tyto varianty jsou ale dodatečným nákladem (buď v podobě trpěného rizika, nebo reálnými materiálními). Určitým východiskem

¹⁹⁸ Obdobně v: OECD. *Glossary of Tax Terms* [online]. OECD, 2015 [cit. 2015-01-11]. Dostupný z WWW: <<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>>.

na snížení těchto dodatečných nákladů jsou tzv. **závazná posouzení**. Jejich použití je však do velké míry limitováno jinými zásadami.¹⁹⁹

U poplatku se tato zásada uplatňuje obdobně.

7.3.7 TRANSPARENTNOST

Transparentnost je jednou z zásad, která je skloňována zejména s veřejnou správou. V tomto kontextu se také liší od zásad v soukromém právu, kdy entity soukromého práva mají poměrně silně zakotveno právo na ochranu soukromí, které je dále rozšířeno též na zásadu **ochrany obchodního tajemství**.

Výjimku z tohoto pravidla pak tvoří zejména u právnických osob možnost kontroly prostřednictvím jejích členů (akcionářů, investorů). U fyzických osob může být prolomeno též, zpravidla smluvně (případy tichého společenství apod.). Tato výjimka je však odůvodnitelná principem ochrany vlastnických práv těch osob, které na právnické osobě participují, resp. ji tvoří.

Veřejná správa je v tomto směru specifická, neboť zde se v zásadě uplatní **otevřenost**, transparence vůči občanům. S trochou nadsázky se dá přirovnat veřejná instituce ke korporaci, na které participují všichni, což koreluje s konceptem veřejné moci utvářené na základě společenské smlouvy, tj. každý je poté participantem této veřejné moci.

V tomto kontextu se tedy zdá být racionální být transparentní jen vůči občanům a vůči ostatním držet „tajemství“, nicméně toto by nebylo zcela přesné, neboť stát je někdy též autoritou i pro neobčany, tj. hranice mezi tím, vůči komu být transparentní a vůči komu ne, není přesná. Nicméně jde jen o teoretický problém, neboť sdělení tajemství všem občanům v praxi znamená jeho odtajnění (najde se celá řada občanů, kteří se o tajemství podělí).

Transparentnost jako zásada není univerzálním přístupem k zacházení s informacemi v dispozici státu. Tyto informace mají různý stupeň diskrétnosti. V některých případech

¹⁹⁹ Závazná posouzení jsou především určitým přenesením zákonodárné moci, která v principu stanovuje výši zdanění, či někdy i moci soudní, která v principu rozhoduje o správnosti aplikace zákonných norem, na moc výkonnou (viz zásada dělby moci v kapitole 7.4.1).

Dále jimi může být dotčena rovnost, především ta horizontální (kapitola 7.1.1), a to v případě, kdy výše zdanění stanovená přesně podle příslušných norem se bude od výše daně určené dle závazného posouzení odlišovat.

(zejm. práce tajných služeb) vede transparence k faktickému zhacení této agendy. V jiných pak povede k horším výsledkům v činnostech, které jsou státu vlastní.

Například zveřejňování platů státních zaměstnanců vede k indiskrétnosti vůči nim, přičemž v důsledku toho je o dané pozice menší zájem. Tento aspekt musí být následně něčím kompenzován, tj. daný pracovník je díky tomuto o něco dražší či méně ochotný (zásada transparence tedy zápolí v tomto případě se zásadou hospodárnosti).

Míra transparentnosti se liší stát od státu a v čase se vyvíjí. Tuto skutečnost sleduje řada mezinárodních organizací, z nichž nejvíce známa je Transparency international, která každoročně zveřejňuje řadu rešerší dotýkajících se zejména korupce, kdy v rámci těchto **korupčních indexů** je též posuzována i míra transparentnosti veřejného sektoru.²⁰⁰

Transparence se rovněž uplatňuje obdobnými měřítky i v daňové oblasti, kdy stejně tak, jako je transparentní každý jiný úřad, je transparentní i úřad daňový. V tomto kontextu musí mít tedy také průhledné hospodaření (např. transparentně vést řízení o veřejných zakázkách, zveřejňovat své smlouvy atd.) obdobným způsobem jako každý jiný úřad.

Transparentnost pak umožňuje kontrolu zejména efektivity využívání veřejných zdrojů, čímž hospodárnosti prospívá (srov. výše uvedenou zmínku o platech zaměstnanců).

V oblasti daňového práva je především důležitý zejména transparentní proces přijímání zákonů a v návaznosti na to jejich očekávatelnost, co však spíše než z povahy daňové vyplývá z požadavku na transparentnost legislativního procesu. Transparentně jsou v oblasti daňové poté publikovány některé úkony daňového úřadu, jakými může být například plošné prominutí daně či jiné okolnosti s prominutím spojené nebo metodické pokyny, návody, doporučení daňového úřadu.

Transparence ve vztahu k hromadnému prominutí daně je dána dvěma základními odůvodněními, a to tím, že je činěna povětšinou vůči nepřesně danému okruhu subjektů a bylo by nevhodné, aby byly tyto subjekty vyhledávány a oslovovány napřímo (tím by se de facto situace překloupila do prominutí daně neplošně, ale individuálně). Druhým argumentem může být fakt, že pokud má někdo (zpravidla ministra financí) moc promíjet daň, činí tak nikoliv z pozice orgánu výkonné moci, ale z pozice „náhradníka“ moci legislativní.

²⁰⁰ Blíže zejména v: TRANSPARENCY INTERNATIONAL. *Corruption perceptions index 2015*. 2016 [citováno 16-4-2016]. Dostupný z WWW: < <https://www.transparency.org/cpi2015/> >.

Druhá část zásady transparentnosti se pak týká vlastních poplatníků, kdy jsou požadavky na zveřejňování částí daňových údajů.²⁰¹ Zde byla a i je politika zpravidla taková, že daňové údaje podléhají mlčenlivosti (viz kapitola 7.3.5.1). Smyslem tohoto opatření rozptýlit obavy z toho, že tato mnohdy citlivá data **mohou být zneužita**. Transparence toto zneužití potenciálně zvyšuje a tím tedy v dlouhém období odrazuje poplatníky od poskytování těchto údajů.

7.3.8 NEÚČELNOST DAŇOVÉHO VÝNOSU

Je řazena pod zásadu efektivnosti, neboť ve spojení s primárním cílem daní, tj. získání zdrojů na chod věcí veřejných, by bylo značně neefektivní, pokud by se zdroje rozdělovaly pevně. Omezuje to totiž **pružnost** jakékoliv reakce a zvyšuje riziko tvorby více „rozpočtů“, kdy jeden může být vlivem aktuálních okolností fatálně podhodnocen a druhému naopak prostředky mohou přebývat.

Někteří autoři se domnívají, že jde o definiční znak daně. Blíže k tomu, proč to tak není v kapitole 3.3.2.6. Účelové daně se tu a tam vyskytují. Jsou to zejména situace, kdy veřejná moc sama sebe omezuje účelem, a to proto, aby byla schopna takovou daň prosadit v rámci schvalovacího procesu nebo představit ji v lepším světle veřejnosti.

Příkladem mohou být daně uvalované Kuomintangem za doby japonské intervence v Číně. Podle výčtu Lloyda Eastmana existovala například daň zvaná „*přispějte-na-slaměné-sandály-pro-brance*“, daň zvaná „*útěchy rodinám odvedenců*“, daň „*výcviku protiletadlových kádřů*“ a daň „*na palivo pro místní vojenskou posádku*“.²⁰² I kdyby tyto instituty po byly zařazeny jako poplatky, pak i přesto vcelku dobře reprezentují vztah účelového určení a přijmutí těchto institutů ze strany veřejnosti.

Účelové daně jsou tedy z hlediska **užití prostředků** více pod kontrolou.

Obecně jde o zásadu, která je typičtější pro daně, nicméně se může uplatit i u poplatků. Důvodem menší aplikace u poplatků, je vazba uvalování poplatku za určitou aktivitu veřejné moci. Z tohoto důvodu je často dáno, že poplatek je určen v rámci veřejného rozpočtu přímo na financování této činnosti (i když to samozřejmě nemusí být pravidlem,

²⁰¹ TRANSPARENCY INTERNATIONAL. *Taxparency*. 2016 [citováno 16-4-2016]. Dostupný z WWW: <<http://www.taxparency.eu/en/>>.

²⁰² EASTMAN, Lloyd. *Seeds of Destruction: Nationalist China in War and Revolution*. in: FAIRBANK, John F. *Dějiny Číny*. Praha : Lidové noviny, 1998. 656 str. ISBN 80-7106-249-9. s. 357. z anglického originálu *China, A New history* přeložili HÁLA, Martin, HOLLANOVÁ, Jana, LOMOVÁ, Olga.

jde spíše o funkcionální vztah). Řeší se tak též správná alokace zdrojů (ty automaticky plynou na to místo ve veřejné správě, kde se poskytuje více takových služeb).

7.3.9 OSPRAVEDLNĚNÍ DANĚ A POPLATKU

Sama spravedlnost zdanění, tj. ukládání daní tak, aby byly „fér“, je otázkou značně filozofického charakteru. Daňová odborná literatura často před tímto tématem uteče konstatováním, že nastavení daní je věcí politiky, tj. nepatří to přímo do odborné práce na daňové téma.

To, co je fér, závisí na posuzování zdanění jako celku, které je popsáno v kapitole 3.1. Zde výklad končí u problematiky tzv. společné vůle a procesu jejího utváření. Ten je pro ospravedlnění zdanění velmi zásadní, neboť je-li někdo toho názoru, že daň by měla být v určité výši, a v tomto duchu uskutečňuje své politické snahy (ať již formou volby v demokratickém státě či např. formou „prosíku“ vůči autoritářskému vládci), pak, pokud nastane taková daň, kterou podporuje, bude se cítit uspokojen a bude vnímat nově vzniklý závazek nikoliv jako autoritativní rozhodnutí veřejné moci, ale spíše jako závazek konsenzuální, který dle jiné, v této publikaci explicitně nepopisované, zásady **pacta sunt servanda**, je „férové“ dodržet.

V demokratickém státě se moc utváří na základě voleb, přičemž rozhoduje vůle většiny. Z tohoto důvodu pak na základě konstatování v kapitole 3.1. je většina spokojena s tím, v jaké výši je zdanění a hodnotí ho jako legitimní.

Prvek ospravedlnění zdanění je úzce propojen s vůlí platit daň. Je-li výše zdanění konsenzuální, neexistuje vůči tomuto zdanění mentální rezervace a subjekt plní povinnosti vyplývající z toho závazku tak, jakoby plnil soukromoprávní povinnost (např. platil nájemné či kupoval zboží v samoobsluze).

U subjektu, který zdanění vnímá nespravedlivě, tj. je v té části populace, jejichž vůle nebyla v rámci veřejné volby vzata v potaz, naproti tomu nelze očekávat období soukromého vztahu. Spíše lze očekávat pocit křivdy, který negativně ovlivňuje platební morálku.

Zásadu ospravedlnění zdanění lze tak vnímat dvěma způsoby, a to zaprvé jako něco vyplývajícího z povahy **hospodárnosti**, a za druhé jako otázku **legitimity** daného opatření veřejné moci (blíže popsáno v kapitole, která rozvíjí zásadu právního státu).

Ospravedlnění zdanění z hlediska hospodárnosti je tedy otázkou spojenou s motivací daňových subjektů (tedy nemusí nutně znamenat spravedlnost filozofickou). Z tohoto

důvodu až tolik nezáleží na faktickém stavu, tj. je-li daň skutečně ospravedlněna či ospravedlnitelná, ale na tom, jak je tento faktor vnímán určitým jedincem, tj. je-li ospravedlněna v jeho očích. Může se tedy stát, že identické daňové zatížení může díky formě, kterou je uvalováno, vnímat poplatník různě.

I zdanění je tedy zčásti o **marketingu**. Častým marketingovým tahem proto bývá spojovat zdanění s konkrétními projekty na výdajové straně. Naopak velmi špatně působí, když je poptáváno větší zdanění, pokud je zároveň obecně známým faktem špatné užívání veřejných prostředků.

Například zvýšení daní uvalené např. z důvodů národní obrany v případě válečných stavů (hojně se takové daně mimořádně zvyšovali v průběhu první i druhé světové války) nebo prezentovaná jako pomoc v případě živelných pohrom bude vždy více populární než potřeba zvýšit daně v důsledku zvyšování platů státních úředníků či na uspokojení potřeb královského dvora (ostatně v případech nepopulárních příčin zvýšení se právě proto argumentuje hrozícím schodkem veřejného rozpočtu bez zmiňování toho, na co konkrétně prostředky budou vynaloženy).

Úsudek o konkrétní dani se vyvíjí tedy u jedince v závislosti na

- jeho vlastním postoji, který je dán jeho životní filozofií, ale i jeho současným ekonomickým postavením, a
- tomu, jak je daň tomuto jedinci „marketingově“ podána, přičemž nejde toliko o podání ze strany veřejné moci, ale též i ze strany opozice (ať již politické či myšlenkové) nebo kohokoliv, kdo má na utváření názoru jedince vliv.

O zásadě ospravedlnění lze též mluvit v individualizované rovině také jako o **přesvědčení adresáta veřejnoprávního zásahu**.

Podcenění této stránky daňové regulace pak má negativní vliv na ochotu platit daně, což vyvolává tendenci k poklesu očekávaného fiskálního výnosu a tendenci. Obecně platí, že demokratické zřízení v tomto směru v zásadě poskytuje trend k tomu, že je zdanění přijato nadpoloviční většinou obyvatel, i když obecně toto pravda také být nemusí, neboť spokojených jednotlivců může být díky kompromisu realizovaném při utváření kolektivní vůle daleko méně než je ona nadpoloviční většina potřebná k prosazení určitého názoru. Těmto problémům se obecně věnují tzv. **teorie veřejné volby**²⁰³.

²⁰³ Blíže viz např. OCHRANA, František. *Veřejná volba a řízení veřejných výdajů*. Praha : Ekopress, 2003. ISBN 80-86119-71-8.

U poplatků je v návaznosti na ekvivalentní povahu ospravedlnění zpravidla jednodušší, přičemž vychází z toho, že za poplatek poplatník většinou vyvolá nějakou aktivitu veřejné moci. I díky tomu se tedy poplatky vnímají zpravidla pozitivněji než daně. Obecně ale zásada ospravedlnění funguje stejně u daně i poplatku.

7.3.10 DAŇOVÁ NEUTRALITA

Obecně je neutralitou chápáno to, že dopad regulace nemá jiný než chtěný důsledek do ekonomických vztahů. Absolutní neutralita je v tomto kontextu utopií, neboť každá daň má ze své podstaty distorzní efekt. Neutralita tedy nemůže být v kontextu daní chápána nikdy ve své absolutní hodnotě. **Plně neutrální daní** by byla daň, která zanechá trh přesně takovým, jakým by byl při neexistenci daně. Taková daň je tedy nedosažitelný ideál.²⁰⁴

Odčerpání zdrojů jednomu totiž ovlivňuje jeho chování, konkurenceschopnost, jakož i další skutečnosti. Veškerý akcent na zásadu neutrality se tak promítá spíše do snahy co nejvíce potlačit negativní daňové jevy.²⁰⁵

Neutralita tak reflektuje obecné tvrzení, že všechny transakce, které jsou podstatné v rámci daňového základu, by měly být zdaňovány rovně, jinak volba mezi transakcemi bude pokřivena a bude způsobovat ekonomickou neefektivnost.²⁰⁶

Zásada neutrality bývá často podřízena zásadám daným regulatorním záměrem. V takové situaci je deformace trhu často i záměrem.²⁰⁷ Otázka, zda jsou tyto deformace obecně žádoucí (zda má vládní politika směřovat tímto směrem), je tématem, na kterém mezi ekonomickými školami není shoda (typický spor ekonomických škol, které hájí vládní zásady do ekonomika a těch, které naopak hlásají zásadu nízké ingerence státu). Často je totiž ekonomický úspěch určité aktivity plně závislý na daňovém řešení.

²⁰⁴ ROTHBARD, Murray. *Ekonomie státních zásahů*. Praha : Liberální institut, 2005. 443 str. ISBN 80-86389-10-3. s. 184.

²⁰⁵ Obdobně také např.: PAPIS, Marta. *The Principle of Neutrality in EU VAT*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

²⁰⁶ FREEDMAN, Judith. GRAEME, Macdonald. *The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles* [online]. Oxford, 2008 [citováno 21-4-2015]. Dostupný z WWW: <http://www.law.ox.ac.uk/themes/tax/documents/WP0807_001.pdf>, s. 7-8

²⁰⁷ FREEDMAN, Judith. GRAEME, Macdonald. *The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles* [online]. Oxford, 2008 [citováno 21-4-2015]. Dostupný z WWW: <http://www.law.ox.ac.uk/themes/tax/documents/WP0807_001.pdf>, s. 7-8

Řím v roce 167 př. n. l. prohlásil Délos za svobodný přístav, který mohl přijímat zboží nezatížené přístavními nebo celními poplatky, a svěřil jej do správy Athén. Z ostrova se stalo důležité centrum obchodu, kde se prodávalo především luxusní zboží a otroci, a rychle zastínil ostrov Rhodos, kde začal obchod upadat poté, co mu Římané stejná privilegia vzali.²⁰⁸

Volba výše zatížení (sazeb daně) má vzhledem k daňové neutralitě též velký význam. Úzký základ daně vyvolává pro udržení stejného inkasa daně potřebu vyšších sazeb. Obecně vyšší sazby daně mají sklon více deformovat trh nežli sazby menší, neboť se vždy při rozhodování hraje roli tzv. mezní čistý příjem, který je redukován mezní daní (veličina vyjadřující procento zdanění vztahující se na jednu dodatečnou jednotku příjmu; zkoumá chování poplatníka, který se nachází v určité situaci, a proto je hlavním konceptem daňové analýzy²⁰⁹), čímž je pak větší mezní sazba, tím jsou dopady do neutrality větší.

Tyto větší sazby by měly být uplatňovány tam, kde vláda chce prostřednictvím daní uplatňovat svou politiku. Zde je z pohledu vlády ona deformace žádoucí. **Menší sazby** pak v případech, ve kterých se chce více zachovat daňová neutralita. Při snižování těchto sazeb pak lze rozpočtově neutrálního řešení dosáhnout díky rozšiřování základu daně (typicky rušením výjimek, které jsou nadto sami o sobě zásahem do neutrality).

Neutralita je často zaměňována s rovností²¹⁰, nicméně byť často tyto dvě zásady spolu korelují, nejsou ve shodě. V rámci neutrality jde o to, že díky působení zásady není ovlivňováno ekonomické rozhodování. V rámci rovnosti o identičnost dopadů na subjekty.

Například poskytnutí daňového benefitu nově pořízeným zelených technologiím není za standardních podmínek hodnoceno jako oslabení rovnosti, neboť tuto možnost mají v podstatě všichni podnikatelé za obdobných podmínek a případná rozdílnost ve výši poskytované podpory je odůvodnitelná. Naproti tomu je to jednoznačně oslabení daňové neutrality, neboť to stimuluje k užívání zelených technologií na úkor těch ostatních (což nutně není negativní oslabení daňové neutrality).

²⁰⁸ ADKINS, Lesley. ADKINS, Roy. *Antický Řím*. Praha : Slovart, 2012. 485 str. ISBN 978-80-7391-579-7. s. 217, z anglického originálu *Handbook to Life in Ancient Rome* přeložili KITZLER, Petr a HAVRDOVÁ FATHI, Mai.

²⁰⁹ SAMUELSON, Paul A., NORDHAUS, William D. *Economics*, eighteen Edition. překlad GREGOR, Martin a kol., Praha : Svoboda, 2010. 751 str. ISBN 987-80-205-0590-3. s. 331.

²¹⁰ Tuto záměnu provádí např.: PAPIS, Marta. *The Principle of Neutrality in EU VAT*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD, 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4. ale též do jisté míry i např. judikatura. Viz Stanovisko generálního advokáta La Pergola ze dne 27. února 1997. k věci *Goldsmiths (Jewellers) Ltd vs. Commissioners of Customs & Excise*.

Naopak typickým příkladem zásadu do rovnosti s nízkým dotčením se daňové neutrality je uvalování daně na statky a služby, jejichž poptávka zůstává i s rostoucí cenou stabilní (tj. poptávka je málo pružná, např. u základních potravin).

Neutralitu pak zejména narušují různé **sektorové politiky**, které směřují ke stimulaci chování, např. podpora určitých tržních segmentů, určitých sociálních či profesních skupin apod.

Poplatek obecně má reparační charakter. Jeho uvalení v odpovídající výši **vede samo o sobě k dosažení daňové neutrality** a k narovnávání distorzního prostředí tím, že by byla poskytována určitá veřejná služba (či je veřejně tolerováno určité jednání) zdarma.

Pokud není poplatek uvalen nebo je uvalen v nízké výši, vede to ke stimulaci poptávky směrem k těmto službám poskytovaným levněji než je jejich skutečná cena (ve vyšší výši pak k efektu, kdy jeho část přesahující ekvivalentní výši se řídí stejnými pravidly, které byly výše popisovány u daně). Nicméně zásahem do neutrality není poplatek ale poskytovaná veřejná služba, poplatek působí ke zmírnění této distorze.

7.3.10.1 Pluralita daní

Tato zásada vychází z toho, co bylo zmíněno v úvodu k zásadě daňové neutrality, a to sice, že plně neutrální daň je ideálem, kterého nelze dosáhnout. Každá daň má tedy určité dopady ve vztahu k daňové neutralitě, které není možné zcela odstranit.

Například daň z příjmů odrazuje od získávání příjmů, resp. znevýhodňuje jejich dosažení, tj. stimuluje k nečinnosti. Daň z majetku odrazují od jeho držby. Daň odvozená z počtu oken vede k jejich zazdívání atd.

Čím větší daňový dluh je konkrétním daňovým závazkem vytvořen, tím je silnější stimul deformující přirozený stav. Zásada plurality daní, tj. více menších daní, staví na tom, že při rozdělení požadovaného fiskálního přínosu do více různých daní (resp. daní, které deformují různé prvky tržního prostředí) lze dosáhnout menší celkové deformace.

Vychází se přitom z toho, že každá deformace vyžaduje, aby poplatník zavedl do své činnosti určitou neefektivitu, přičemž ta bude reprezentována nějakými náklady (typicky náklady ušlých příležitostí, náklady na daňového poradce). Je-li daňový stimul této deformace malý, nepřevýší pak zmíněné náklady, které jsou s daní spojeny, a poplatník se tedy bude chovat tak jako by se choval přirozeně, tj. bez ohledu na daň.

Samozřejmě však platí, že rostoucí počet daní znamená nesoulad se zásadami jednoduchosti a hospodárnosti, které v tomto směru působí k jejich agregaci (je to logické, neboť více daní znamená větší administrativní zátěž).

Naplněním této zásady však není uvalování daní, které se zaměřují na stejný předmět nebo předměty jsou navzájem závislé.

Příkladem daní se stejným předmětem plnění je daň z příjmů a pojistná na sociální a zdravotní pojištění odvozená z příjmů (bude-li se předpokládat jejich daňových charakter). Příkladem navzájem korelujících předmětů daně je příjem a spotřeba, neboť ke spotřebě je třeba dosažení příjmu, tj. v rámci tohoto koloběhu je vlastně poplatník zatížen dvakrát. Dopady vzhledem k daňové neutralitě se tedy v některých ohledech mohou kumulovat (rozdělení daní nemusí být účinné).

Efekt plurality daní také vede k omezení daňových úniků, neboť přínos pro poplatníky z protiprávního jednání se se snižováním významu daně snižuje, zatímco riziko zůstává více méně stejné, resp. pro dosažení stejného přínosu protiprávního jednání musí daňový subjekt postupovat větší riziko (porušovat právo ve více daních).

Obdobně toto platí i o legálních daňových optimalizacích, kdy náklady na ně, ať již přímé v podobě výdajů na daňové poradenství, nebo nepřímé v podobě compliance costs či reputačního rizika, budou při nízkých sazbách relativně růst oproti přínosům takové optimalizace.

Tato zásada je spíše zásadou ekonomickou, nicméně při aplikaci daňového práva může být použita v rámci odůvodňování významu jednotlivých daní a jejich vzájemné provázanosti.

Ohledně poplatků platí samozřejmě závěry stanovené u daňové neutrality obecně.

7.3.10.2 Předcházení dvojímu zdanění

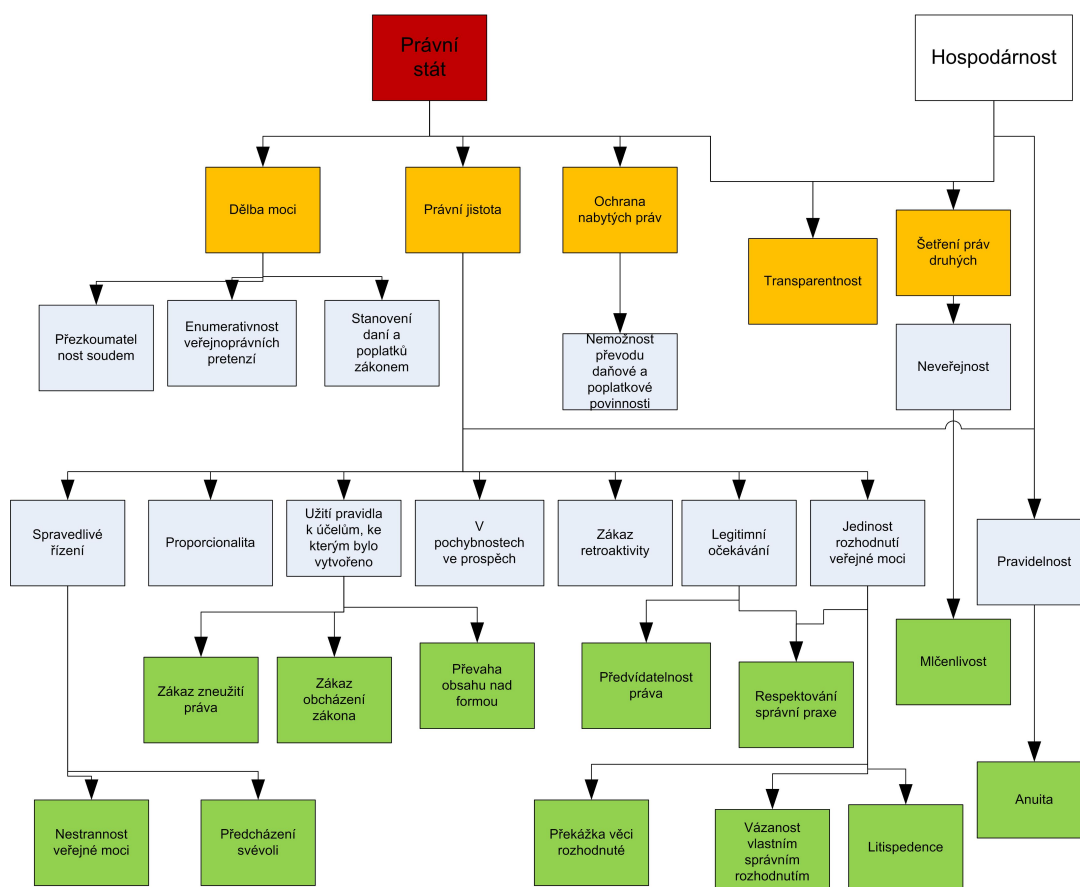
V rámci předcházení dvojímu zdanění se zásada daňové neutrality v podstatě řídí stejnými pravidly jako zásada horizontální rovnosti (viz kapitola 7.1.1.1). Dvojí zdanění nevstupuje totiž negativně nejen do vztahu srovnání dvou subjektů, ale negativně se dotýká i jejich ekonomického postavení, jakožto i celého trhu. Důsledkem toho je realokace ekonomické aktivity ryze kvůli daňovému řešení, tj. odklon od daňové neutrality.

7.3.10.3 Zásada tržního odstupu

Tato zásada, i když není zásadou obecné povahy, ale zásadou de facto velmi úzkého zaměření, je uváděna zejména z toho důvodu, že je ze všech zásad v daňovém právu užívána v nejvíce konkrétních rysech a i při její obecnosti z ní vyplývají poměrně konkrétní výsledky.

Do právních řádů je inkorporována zpravidla jedním ustanovením (např. článek 9 smluv o zamezení dvojímu zdanění), ke kterému však existují stovky stran manuálů, odborné literatury atd. V tomto kontextu lze její užívání dát za vzor i užívání jiných zásad.

7.4 PRÁVNÍ STÁT (LEGALITA)



Obrázek 13 Schéma podzásad zásady právního státu (autor)

Zásada právního státu je zásadou, která nemíří přímo na chování osob, ale na **fungování práva** jako celku. Zásada právního státu zajišťuje, že **je právo právem**, tj. že nepopírá samo sebe.

Velmi často je právnímu státu přisuzováno cosi vysokého a cosi magického. Často je slyšet, že, aby byl stát právní, musí být demokratický a aby byl demokratický, musí být právní.

Platí však, že obě dvě uvedená slova mají zcela rozdílný význam. Demokracie cílí na uspořádání společnosti, způsob dosazování jejich reprezentantů apod.

Právní stát je pak spíše systémový pohled na řád této společnosti s tím, že je systémem respektován. K tomuto respektování (či nerespektování) může dojít jak v systému vlády demokratickém zřízení, tak systému vlády v totalitním zřízení.

Například tzv. Norimberské zákony, tj. odejmutí části občanských práv určité skupině osob, byly v souladu s pozitivním právem a zásadou právního státu, nicméně byly ve značném rozporu s demokratičností, jakož i nepřekročitelnými mezemi vnímání spravedlnosti a humanity.

Naproti tomu např. soudní řízení s O. J. Simpsonem bylo zřejmě projevem disfunkčnosti určité části právního státu, i když se odehrálo v nejtradičnější demokracii na světě.

Snahou těchto vět není bagatelizovat činy, které nastaly v minulosti, spíše jen poukázat na formální význam pojmů, které se rozlišují. Faktem totiž zůstává, že tendence k dodržování právního státu u státu komunistického i fašistického byla menší než je tomu v tradičních demokraciích (v totalitních státech totiž zpravidla chybí vzájemná kontrola mocí zprostředkovaná dělbou mocí).

Zajímavým faktem pak je, že silná tendence k právnímu státu se též objevovala v absolutistických monarchiích, kde toto však bylo způsobováno jevem „já jsem stát“, tj. jakékoliv svévolné jednání panovníka bylo v těchto zemích zákonem, tj. součástí systému, tj. součástí právního státu.

Současný koncept státu pak stojí na důsledném oddělení jednotlivých mocí, a to výkonné, zákonodárné a soudní²¹¹. Vzájemné vyvažování, působení a „příbrzdňování“ těchto tří mocenských prvků ve státě, které je většinou nastaveno ústavou, tedy do jisté míry zajišťuje, že žádná z nich nezíská převahu.

Obecně je největším nebezpečím v tomto směru moc výkonná, která disponuje největším aparátem zahrnujícím i represivní složky. Je také mocí, která je nejflexibilnější (od toho je také mocí výkonnou). Z tohoto důvodu většina restrikcí v sebeomezujících norem veřejné moci směřuje právě vůči této moci výkonné.

²¹¹ Někdy je též zmiňována moc kontrolní jako čtvrtá veřejná moc v rámci dělby moci.

Jednou z mýlek je v kontextu daňového práva ztotožňování zásady právního státu (legality) se zásadou normování daní zákonem²¹². Je to tedy zásada, která je toliko podmnožinou zásady dělby moci.

Zásada právního státu se diverzifikuje do několika podzásad, u kterých se běžně stává, že působí proti sobě. Někdy stojí dokonce podzásady vyplývající ze zásady právního státu proti obecné zásadě právního státu (viz kapitola 7.4.1).

Dojde-li například nějakou normou k narušení zásady legitimních očekávání, pak je možné, že tato legitimní očekávání převáží striktnímu držení se právních norem. V obecné rovině tak proti sobě stojí jednotlivé segmenty zásady právního státu (jedna část je ztělesněna právní jistotou a druhá požadavkem na dodržování pozitivního práva). Viz obdobně též např. v Rozhodnutí ESD 49/59²¹³, kde došlo ke střetu zásady právní jistoty a legality na základě předchozí chybné aplikace práva orgány veřejné moci.

Vedle prostého se řízení se explicitními normami je **nutné také zkoumat, že norma je užívána k účelům, ke kterým byla stvořena**. Tím se odůvodňují nejdůležitější části teleologického výkladu (blíže viz kapitola 7.4.2.7).

7.4.1 DĚLBA MOCI

Dělba mocí, resp. oddělení mocí, slouží k tomu, aby se moc nekoncentrovala v rukou jedince, tj. byla decentralizována zejm. po stránce personální. Tímto je de facto vyvoláno permanentní napětí mezi jednotlivými složkami veřejné moci, o kterém se také mluví jako o „brzdách a vyvažováních“.^{214, 215}

Tato zásada souvisí se zachováním právního státu, neboť především brání zneužití moci. Každá moc je totiž kontrolována (omezována) jinou částí veřejné moci. Toto může do jisté míry přejít do určitého vzájemného soupeření, přičemž konečné slovo (v podobě možnosti schválení zákona) v zásadě zpravidla má zákonodárná složka moci, která byť je těžkopádná, tak je zpravidla jako jediná přímo volena voliči.

²¹² VANISTENDAEL, Frans. *The Role of (Legal) Principles in EU Tax Law*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

²¹³ Rozhodnutí ESD 42 and 49/5 ze den 22. března 1961. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?isOldUri=true&uri=CELEX:61959CJ0042>>.

²¹⁴ Samozřejmě platí, že ústavní systém brzd a vyvažování doplňuje většinou bohatá judikatura, která právo v tomto směru dotváří a přesněji vymezuje kompetence jednotlivých složek moci. Obzvláště judikatura Spojených států amerických je v tomto směru nesmírně bohatá.

Vznik této zásady je spjat s vývojem a rozvojem parlamentarismu.

Například článek 1 Ústavy Spojených států se věnuje legislativnímu tělesu federální vlády (tj. Kongresu),²¹⁶

Článek 2 stanoví dále moc exekutivy a článek 3 vykresluje jurisdikci federálních soudů.

V dřívějších dobách, např. v rámci absolutismu, kdy byly všechny složky moc pevně v rukou jedné centrální moci, neměla tato zásada příliš význam.

Podstatou této zásady je tedy dosažení stavu, že ani jedna z mocí nemá výraznou převahu, což z hlediska právního státu by vadilo zejména v případech moci výkonné a soudní, které nejsou zpravidla přímo voleny všemi občany a tudíž odpovědnost jednotlivých veřejných zaměstnanců v těchto dvou složkách je značně omezena.

Naopak přesprlišná kompetence zákonodárné moci v sobě nese neefektivitu, neboť jednání zákonodárného sboru je zpravidla velmi nepružné. Moc výkonná je též omezována mocí soudní, která validuje její jednotlivé kroky.

V oblasti daňového a poplatkového práva vychází tato zásada v principu z nutnosti omezit moc výkonnou, zejména v následujících oblastech:

- omezit výkonnou moc tím, že je jen zákonem stanoveno, co **může činit**,
- **omezit financování** veřejné moci daněmi a poplatky, tj. možnost tyto zdrojové záležitosti vybrat jen svolí-li k tomu zákonodárny orgán,
- možnost **přezkoumat jednání** veřejné moci soudem, tj. zajištění obrany v případech, pokud je pravidlo stanovené zákonodárnou mocí ze strany výkonné moci porušeno.

Dělba moci sama o sobě není zásadou, která dopadá přímo na určitý právní vztah. Je zásadou, která toliko zabezpečuje vzájemnou vnitřní kontrolu veřejné moci, tj. zajištění faktu, že určitá skutečnost bude (může být) posuzována více než jedním subjektem, osobou, orgánem.

Zásada samotná je nejčastěji spojována s osobou Charlese Montesquieueho, který ji komplexně zasadil do rámce tehdejší společnosti ve svém díle *O duchu zákonů*.²¹⁷

²¹⁵ ROMANO, Carlo. *Advance Tax Rulings and principles of Law*. Amsterdam : IBFD Publications BV, 2002. 544 str. ISBN 90-76078-49-1.

²¹⁶ Článek 1 odstavec 1 říká: „Všechna legislativní moc zde udělená bude náležet Kongresu Spojených států, který se skládá ze Senátu a Sněmovny reprezentantů.“.

²¹⁷ MONTESQUIEU, Charles. *O duchu zákonů*. 1748. Přeložil LYER, Stanislav. Praha : Právnické nakladatelství a nakladatelství V. Linhart, 1947. ISBN 80-86473-30-9.

Dělba moci existuje jako pojistka proti eventualitě, že veřejná moc by nechtěla dodržet právo. Vzájemné vyvažování a kontrola jednotlivých složek v tomto směru má mnoho podob. Všechny složky moci se kontrolují vzájemně.

Například proti korupci soudce může zakročit jak moc výkonná (policie), tak v případě systémové korupce i zákonodárná (povinná majetková přiznání soudců).

Proti zpolitizované výkonné moci, která potírá opozici, existuje soudní ochrana (tj. soud přezkumává rozhodnutí veřejné moci) a případně může zasáhnout též moc zákonodárná, a to např. odvoláním ministrů, resp. jejich předsedy (je-li daný systém parlamentní demokracií).

Obecně platí, že nejčastěji je omezována moc výkonná, neboť ta je pro dodržení pravidel systému nejvíce nebezpečná. Disponuje totiž obrovským aparátem včetně represivních složek a je též velmi pružná a ze státního mocí nejvýkonnější. Z tohoto důvodu se nejvíce rozvinuly směry, které ji omezují.

7.4.1.1 Normování povinností zákonem

Tato zásada vyplývá přímo z **parlamentarismu** samotného a objevila se ještě před formulací trojího dělení moci Montesquiueuem, neboť při jeho zrodu bylo nejdůležitějším opatřením omezení výkonné moci (často tehdy krále²¹⁸) v jeho pravomocích. Prioritní roli v tomto hrály finance, a to konkrétně schvalování rozpočtu a zejména daní.

Podstatou této zásady tedy není vlastní forma zákona, ale fakt, že daná norma byla schválena mocí zákonodárnou. Ostatně forma sama o sobě může mít mnoho podob. Ty se zpravidla liší dle subjektu, který ji vydal. Rozdílné názvy mají totiž zákonodárné akty různých typů veřejnoprávních korporací.

Například mohou existovat, federální zákony, zemské zákony, normativní akty obcí v samostatné působnosti aj. Materiální jádro zásady stanovování povinností (daní a poplatků) toliko zákonem je tedy naplněno i u nich (samozřejmě jednotlivé státy mohou mít omezeny pravomoci místní samosprávy tak, že obdobné normy

Samozřejmě i dříve bylo státníky již odsledováno, že kumulace moci u jedné osoby může vést k zneužívání pravomoci (ostatně na tom, že se určité mocenské zájmy vyvažují, stavělo již například starořímské „*divide et impera*“).

²¹⁸ Takovým omezením byla například *Magna Charta* (1215) omezující moc krále zejména ve prospěch šlechty. To se sice může zdát vzdálené dnešnímu chápání parlamentarismu, ale připustí-li se, že šlechta reprezentovala svobodné obyvatelstvo, pak se předávala tedy část moci „občanům“. Šlechta volila své zástupce, což bylo právě zárodkem parlamentu, tj. vznikem autonomní moci zákonodárné. Obecně tedy

vydávány být nemohou, nicméně to nemění nic na faktu, že se jedná o oddělenou zákonodárnou moc, byť je lokálního a omezeného významu).²¹⁹

V moderní době tento aspekt vychází z obecného omezení moci výkonné mocí zákonodárnou a netýká se toliko pouze daní, ale obecně všech povinností (tedy kromě „nullum tributum sine lege“ platí např. i „nullum poema sine lege“ a další). Nicméně v případě daňového a i poplatkového práva má tato zásada silnější charakter.

Zákon jako formální vyústění se tak dá pojímat jako určité **„povolení“ pro výkonnou složku veřejné moci** něco činit, zasahovat do práv subjektů apod., přičemž jsou v tomto „povolení“ specifikovány přesné podmínky, za kterých lze takový zásah realizovat.

Daň je toho typickým příkladem, neboť, jak bylo výše uvedeno, představuje zásah do svobod jedince-poplatníka a jako taková tedy musí podlehnout odpovídajícímu **schválení ze strany zákonodárné moci** (formou nějakého aktu parlamentu).

Tento přístup má určité opodstatnění u daně, pokud je pojímána jako „nutné zlo“ či ještě hůře (viz kapitola 3.1). V některých zemích dále reflektuje historické události ztělesněné heslem „*žádné zdanění bez zastoupení*“, které je typické pro Velkou Británii, Spojené státy americké či Francii, jejichž revoluce toto heslo hlásaly.²²⁰

Naopak takto silnější požadavek na zákonnost není odůvodnitelný v případech poplatků, které jsou **ekvivalencí** vůči veřejné službě (spíše by bylo odůvodnitelné přijímat toto striktnější pojetí u vlastní poplatkové skutečnosti, jíž je poplatek toliko důsledkem). Tato zásada se dá též často interpretovat obráceně, a to sice jako „co není zákonem zakázáno (příkázáno), je dovoleno (se nemusí)“.

Pravidlo týkající se požadavku na akt zákonodárné moci není absolutní. Pokud by tomu tak bylo, pak by reálná správa daní byla značně neflexibilní a nemotorná. V tomto kontextu existují oblasti, kdy je přeci jen určitá část daňového závazku svěřena do rukou výkonné moci. To se projevuje typicky ve formě **správního uvážení**, díky kterému výkonná moc

v předparlamentaristickém období namísto parlamentu fungovaly tímto způsobem např. stavy či různá shromáždění vlivných osob (aristokracie, duchovenstvo).

²¹⁹ V Belgii jsou daně určovány i na úrovni „státu“ „regionů“ i „komunit“, v České republice mohou být daně uvalovány státem či i obcemi (byť se hovoří „místních“ poplatcích, jsou to ve většině případů materiálně místní daně).

²²⁰ VANISTENDAEL, Frans. *The Role of (Legal) Principles in EU Tax Law*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

rozhoduje v určité oblasti o právech a povinnostech (např. výše sankcí, rozhodnutí v závazném posouzení, rozhodnutí při sjednání daně atd.).²²¹

Rozhodovací pravomoc moci výkonné je však vždy limitována mezemi, které ji svěřila moc zákonodárná. Někdy šířka těchto mezí bývá podmíněna určitými situacemi (např. válka, nouzový stav apod., kdy jsou tyto meze rozvolněnější kvůli zajištění odpovídající flexibility a rychlosti).

Správní uvážení však nelze zaměňovat s děláním si úsudku o právech a povinnostech při výkladu norem, které diskreci nepřipouštějí. Při výkladu norem jsou totiž práva a povinnosti pevně nastavena, jen se někdy neví jak. Naopak při správním uvážení práva a povinnosti nastavena nejsou a nastavuje je orgán veřejné moci.

Meze správního uvážení, tj. možnosti výkonné moci moderovat daňový závazek, je velké míry rozmanité napříč státy. U některých je požadavek toliko normovat základní parametry zdanění s tím, že zbylou část operativně bude upravovat správce daně.

U jiných je prostor pro aplikaci správního uvážení velmi úzký a i na dílčí (prováděcí) regulaci je zapotřebí zákonné úpravy. Při hledání vhodného modelu jde tedy o hledání vyváženosti mezi zachováním dělby moci a efektivní správou.

Někteří teoretičtí autoři zásadu normování zákonem interpretují jako definiční znak daně, s čímž však nelze souhlasit (viz blíže k tomuto problému kapitola 3.3.2.1)

7.4.1.2 Přezkoumatelnost soudem

Tato zásada opět vychází ze zásady dělby moci. Vydělení moci soudní z moci výkonné může být interpretována jako naplňování zásady „**nezávislého soudce**“ („*nemo iudex in causa sua*“).

Souvisí také s vydělením moci zákonodárné, neboť je-li dělba mezi mocí zákonodárnou a výkonnou nastavena tak, že zákonodárná dává základní mantinely moci výkonné, pak právě moc soudní je prostředkem pro případnou **revizi jednání moci výkonné**, které by překročilo tyto vymezené mantinely.

Revize jednání veřejné moci se zvláště bude projevovat v případě oblastí veřejného práva, ve kterých proti veřejné moci stojí soukromý subjekt. Ten má ve většině států s vyspělou

²²¹ ROMANO, Carlo. *Advance Tax Rulings and principles of Law*. Amsterdam : IBFD Publications BV,

zásadou dělby moci právo bránit se proti správním aktům možností soudního přezkumu takových správních aktů.

Soudní moc se však též uplatňuje při sporech mezi jednotlivými složkami veřejné moci, neboť by se jednotlivé části výkonu veřejné moci neměly překrývat (tím se mimo jiné zčásti zajišťuje jedinnost rozhodnutí veřejné moci, viz kapitola 7.4.2.4)

Zvláštní úlohu pak má soud v případech sebeomezujících opatření moci zákonodárné, kterými je v rámci jejího rozhodování nastaven ústavní systém. Soud je pak v roli **arbitra mezi současnou a tehdejší zákonodárnou mocí**, která pravidla nastavila. Takovou roli má nejčastěji ústavní soud.

Z tohoto schématu pak vystupuje role soudu v případech, kdy je v určitém systému dovozeno překročení tzv. materiálního jádra ústavy. V těchto situacích střeží ústavní soud určitou část právního řádu, kterou de facto sám vytvořil a která je označena za něco nedotknutelného. V tomto je však třeba vidět určité **vykročení z role „soudce“ do role zákonodárce**, přičemž proti této instituci neexistuje jiná, která by kompetenci v této oblasti hlídala (tj. zde je narušena zásada přezkoumatelnosti soudem, neboť soud sám je tím, kdo realizuje zákonodárnou moc).

Zásada přezkoumatelnosti soudem zakládá kontrolní mechanismus, tj. přímo souvisí s právním státem, neboť snižuje riziko toho, že výsledné rozhodnutí veřejné moci bude v rozporu s právem. Taktéž je patrná **preventivní role soudnictvím** ve správních věcech. Jednotlivé složky totiž mají díky této formě dělby moci zabudovanou určitou autokorekci svých špatných rozhodnutí či idejí.

7.4.1.3 Enumerativnost veřejnoprávních pretenzí

Touto zásadou se řídí stanovování mezí, kam až může veřejná moc zajít. V principu se toto omezení týká zejména moci výkonné. Zásada spočívá v tom, že co není explicitně stanoveno zákonem jako pravomoc veřejné moci, to veřejná moc nesmí.

Někdy je tato zásada nazýván též zásadou legality²²², nicméně je toliko její podmnožinou, jak vyplývá z tohoto dělení, neboť se vztahuje čistě na **rozsah působnosti a pravomoci veřejné moci** (obecněji by bylo možné hovořit o právech veřejné moci²²³).

Někdy bývá tato zásada explicitně normována zákonem, což však vede k paradoxnímu jevu, že úvahou a contrario lze dospět k tomu, že pokud by tedy taková zásada nebyla normována, tak by neplatila, tj. že bez této explicitně omezující klauzule platí pravý opak, tj. že veřejná moc může stejně jako jedinec vše, co jí není explicitně odepřeno.²²⁴

V rovině daní a poplatků, které jsou sami podmíněny zákonem, se norma uplatní zejména v kontextu činností orgánů pověřených správou daní, jakožto zajištění úspěšného naplnění daňového a poplatkového závazku, které bývají stanoveny na základě zákona (viz 7.4.1.1), což je určité přísnější pravidlo na pečlivé vymezení tohoto závazku.

Pravomoci a působnost nejsou stanoveny zpravidla pro veřejnou moc jako celek, ale je jimi povinována určitá složka veřejné moci. Nedodržení pravidel této organizace je pak odchýlením od zásady enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, i když méně intenzivním než v případech, kdy si veřejná moc přisvojí právo (pravomoc), kterou vůbec mít nemá.

7.4.2 PRÁVNÍ JISTOTA

Právní jistota je zásadou, která je přímo vztažena k osobě adresáta určité normy. Šla by představit na modelu „ideálního adresáta normy“, tj. subjektu, který se snaží být v souladu s normami. V ideálním případě by měl tento adresát možnost vždy uspět, tj. být v souladu s právem, pokud vyvine přiměřenou míru úsilí. Toto je cílový stav, ke kterému také tato zásada míří. Realita je však taková, že v některých případech není přiměřená vůle dostatečná. Někdy ani velké úsilí nevede ke kýžené jistotě souladu s právem.

Právní jistota tedy míří k takovému zacházení s právem (zejména tvorba a výklad), aby potírala nejistotu/nemožnost být s ním v souladu. V tomto kontextu se podřazuje tato zásada pod zásadu právního státu²²⁵.

²²² ROMANO, Carlo. *Advance Tax Rulings and principles of Law*. Amsterdam : IBFD Publications BV, 2002. 544 str. ISBN 90-76078-49-1.

²²³ Někteří právní teoretici formálně používají ve vztahu k veřejné moci výlučně pojem pravomoc.

²²⁴ Tato poznámka je však čistě legislativně technické povahy (zásada by platila i bez toho) a ukazuje spíše na nutnost vždy zkoumat, zda je nutné opravdu zásadu normovat či nikoliv.

²²⁵ Viz obdobně český ústavní soud: *Pro stanovení daňové povinnosti se bez dalšího uplatní požadavky vyplývající ze zásady právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy* (pozn.: Česká republika je svrchovaný,

Evropský soudní dvůr tuto zásadu specifikoval, tak, že vyžaduje, *že uvalovaná pravidla, která dopadají na poplatníka, musí být jasná, precizní a to tak, že poplatník musí bez nejasností vědět, kde jsou jeho práva a povinnosti a může se podle tohoto zařídit*.²²⁶ Obzvláštní důraz pak při aplikaci této zásady věnuje případům, kdy jde o finanční prostředky²²⁷, což však je v principu formalismem, neboť klíčové je spíše poměřovat míru zásahu do sféry určitého subjektu ne toliko formu, ve které tento zásah je proveden. Nicméně lze ale vycházet z toho, že soud k tomuto výroku vede zřejmě fakt, že zásahy ve finanční (daňové) oblasti většinou spočívají ve vyšších hodnotách.

Výše uvedené ale neznamená, že veškeré úvahy má být adresát normy schopen sám. U složitějších situací lze předpokládat přiměřenou asistenci odborníka. Přiměřenost je přitom odvislá od situace, kterou poplatník řeší.

Příčiny nejistoty mohou být teoreticky rozděleny do dvou množin:

- **exogenní**, tedy mající původ ve vnějších faktorech, nejčastěji způsobené nečekaným zásahem veřejné moci (právo de lege lata je jednoznačné, nicméně nejistota pramení z volatility budoucí vůle veřejné moci) nebo
- **endogenní**, tedy mající původ v povaze práva, tj. typicky nezamýšlené výkladové problémy; zde je v nepořádku již současná podoba právního řádu, která způsobuje nejistotu v jeho aplikaci.

Z některých definicí (včetně definice uvedené Evropským soudním dvorem) plyne, že se právní jistota potenciálně týká pouze obtížného výkladu normy či její srozumitelnosti, nicméně toto není zcela přesné. Nejistotu totiž zakládají i výše uvedené exogenní jevy jakými je například zpětný zásah do vztahů mezi osobami či zásad sice pro futuro, ale naprosto neočekávatelný.

jednotný a demokratický právní stát založený na účtě k právům a svobodám člověka a občana), *jež se obecně vztahují na tvorbu právních předpisů, a to především požadavky určitosti a předvídatelnosti práva či principy právní jistoty a zákaz retroaktivity* (nález Ústavního soudu České republiky ze dne 27. dubna 2011, sp. zn. ÚS 53/10.).

²²⁶ Rozsudek Evropského soudního dvora 169/80 ze dne 9. července 1981, bod 17. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61980CJ0169&from=EN>>.

²²⁷ Rozsudek Evropského soudního dvora 325/85 *Irsko vs. Komise* ze dne 15. prosince 1987, Dostupný z WWW: <http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:60a24f24-a4db-43b9-942b-3b15e31b3403.0002.03/DOC_1&format=PDF>.

Zvláštností a zajímavým aspektem je, že se v tomto případě do role toho, či právní jistota, resp. legitimní očekávání bylo dotčeno, staví stát (konkrétně Irská republika).

Například v české republice byla od začátku 90. let podporována výroba elektřiny ze solárních zdrojů. V roce 2011 byla však zavedena speciální daň, která měla za úkol odčerpat část podpory, která tomuto podnikání byla garantována po určitou dobu jejich životnosti. Bez dalšího se tak mohlo jednat o zásah do legitimních očekávání daných subjektů, kteří v dobré víře mohli s danou garantovanou podporou zakládat podnikání.²²⁸

Zásadu právní jistoty pak nelze zužovat na tu její část, kde dochází k jejímu narušení do právem neakceptovatelné míry. To je „jen“ maximum této zásady.²²⁹ Aplikace této zásady také např. „jen“ moderuje sporný výklad či ovlivňuje tvorbu regulatorního řešení.

Ohledně užití zásady právní jistoty jsou např. ve Spojených státech určité pochybnosti, resp. je některými autory vnímána jako druhořadá²³⁰. Nicméně pojetí právní jistoty je v tomto pohledu užší a zaměřuje se především na endogenní právní jistotu (tj. nejistotu při výkladu práva), čemuž odpovídá i to, že se zde nemluví o „legal certainty“ ale o „legal indeterminacy“²³¹.

Úvahu, že důsledky detekování určité míry právní nejistoty nemohou být přeháněny, lze podpořit i např. judikaturou Evropského soudního dvora²³² a vyvodit ze střetu s jinými zásadami, kdy možnost těžit ze smířlivějšího zacházení v případě nejistot by mohlo

²²⁸ V tomto případě ale převážila tendence ke spravedlivému narovnání cenové regulace Vzhledem k tomu, že skokově došlo ke snížení měrných nákladů na výrobu solárních panelů, zvítězil nakonec zájem na spravedlivém nastavení cenové regulace tedy převážila legitimní očekávání.

²²⁹ Obdobně viz WEBER, Dennis. SIRITHAPORN, Thidaporn. *Legal Certainty, Legitimate Expectations, Legislative Drafting, Harmonization and Legal Enforcement in EU Tax Law*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

²³⁰ Kromě „legal certainty“ se ve Spojených státech užívá „legal indeterminacy“, který má i nepatrně jiný obsah. Podrobnější rozbor přístupů k tomuto institutu jako potenciální zásadě lze nalézt v: MAXEINER, James, R. *Some realism about legal certainty in the globalization of the rule of law*: Houston Journal of International Law, 2008. Dostupný z WWW: <http://www.thefreelibrary.com/Some+realism+about+legal+certainty+in+the+globalization+of+the+rule+...-a0193182657>.

²³¹ Viz např. SOLUM, B. Lawrence. *On the Indeterminacy Crisis: Critiquing Critical Dogma*. Chicago : The University of Chicago Law Review (díl 54 č.2/1987). s. 462-503, Dostupný z WWW: <http://www.jstor.org/stable/1599797>

²³² Srov: Rozsudek Evropského soudního dvora č. 66, 127 a 128/79 ze dne 27. března 1980. bod 1 výroku. Dostupný z WWW: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61979CJ0066&from=FR>:>.

It is only exceptionally that the Court may, in application of the general principle of legal certainty inherent in the Community legal order and in taking account of the serious effects which its judgment might have, as regards the past, on legal relationships established in good faith, be moved to restrict for any person concerned the opportunity of relying upon the provision as thus interpreted with a view to calling in question those legal relationships.

zakládat určité skupině poplatníků výhody (vedlo by k nerovnosti) a též by mohlo narušovat veřejný pořádek²³³.

Požadavek na přesprávnou míru jistoty by mohl také vést ke ztrátě flexibility výkonu veřejné moci.

Například požadavek na minimální fixní délku legisvakanční doby či legislativního procesu povede k neefektivitám způsobeným opožděnou možností reakce. Toto zpoždění se pak negativně projeví např. v situacích krizí či velkých změn, na které je nutné legislativně reagovat.

7.4.2.1 Legitimní očekávání (dobrá víra)

Nejprve je vhodné vyjasnit vztah pojmů dobrá víra a legitimní očekávání. V principu by bylo možné tvrdit, že jde o tentýž institut jen terminologicky rozlišený dle toho, v jaké části práva se používá. Pro oblast soukromého práva (resp. pro oblast práva, kde se vyskytuje typická kontraktace) se používá pojmu **dobrá víra** (bona fides). Naproti tomu ve veřejném právu, kde je kontraktace méně významná, bývá používáno pojmu legitimní očekávání²³⁴.

Nicméně striktní terminologické rozlišování těchto pojmů není potřebné. V soukromoprávních publikacích spíše převažuje „římskoprávní terminologie“ dobré víry, ve veřejnoprávních pak často dochází k používání obou těchto pojmů.

Legitimní očekávání jsou určitým garantem právní jistoty, neboť reprezentují určitou tendenci na možnost spolehnout se na něco, co je obecně vnímáno (či dokonce deklarováno) jako běžné, přijatelné či očekávatelné.

Někteří autoři právě kvůli existenci subjektivního prvku u zásady legitimního očekávání zpochybňují její systémovou nadřazenost nad zásadu právní jistoty. Tento fakt je však možné odmítnout s odkazem na to, že znakem právní jistoty není absence subjektivního prvku. Právní jistota je širší a možnost spolehnutí na dobrou víru je **jistotní prvek** v rámci

²³³ K veřejnému pořádku viz obdobně také Vanistendael, který přisuzuje důraz na toto pravidlo (ordre public) vlivu Code Civil: VANISTENDAEL, Frans. *The Role of (Legal) Principles in EU Tax Law*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

²³⁴ Např. čl. 5 odst. 3 Ústavy Švýcarské konfederace z 18. dubna 1999, které říká, že jak soukromé osoby, tak instituce musí konat v dobré víře. Převažující doktrínou ve Švýcarsku však dělí dobrou víru na tři podzásady, a to zdržení se rozporuplného jednání (jednání směřující proti zákonu), zdržení se zneužití práva, ochrana legitimních očekávání. (zde jsou tedy legitimní očekávání podmnožinou dobré víry) viz SIMONEK, Madeleine, *The Principle of Good Faith in Swiss Domestic and International Tax Law*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

aplikace práva. Z tohoto důvodu je zásada legitimních očekávání pod zásadu právní jistoty podřaditelná.²³⁵

Předvídatelnost práva může být též zohledněna v rámci této zásady, resp. může být vnímána i jako podzásada zásady legitimních očekávání. Uplatňuje se v případech zejména posuzování souladu s ústavou a hodnocení, zda nebyla narušena legitimní očekávání mocí zákonodárnou, tj. v situacích, kdy neočekávatelný zásah zákonodárné moci (nejčastěji legislativa) se dotkla spravedlivých očekávání určitého subjektu. To nutně neznamená požadavek na fixaci legislativy, ale jde o požadavek např. na to, aby byl dán subjektům dostatečný prostor pro přizpůsobení se nové právní úpravě.²³⁶

Zásada legitimních očekávání se zčásti překrývá se zásadou jednotnosti veřejné moci a zásadou ctění správní praxe. Není-li dosaženo jednotnosti, tj. vyskytne-li se disharmonie mezi jednotlivými orgány, může to mít za následek zásah do legitimních očekávání subjektů, kteří měli za to, že jednají-li v souladu s prvním rozhodnutím, jdou správnou cestou.

Zásady respektování správní praxe a jednotnost rozhodnutí veřejné moci se ale přeci jen odlišují. I když jsou časté situace, kdy dojde k použití všech tří zásad najednou (jednotnost rozhodnutí veřejné moci, respektování správní praxe a legitimních očekávání), tak jsou případy, kdy se legitimní očekávání uplatňují zcela autonomně.

Typickým příkladem jsou legislativní změny, kdy např. dojde k přijetí zákona o tom, že určité automobily s vyšším vypouštěním emisí do ovzduší nesmí být již provozovány. Tento zákon by mohl zasáhnout do legitimních očekávání těch, kteří si ho před rokem zakoupili. Tato zásada tedy působí v rámci normotvorby tak, že jsou stanovena např. přechodná období pro přizpůsobení či jsou např. automobily vyrobené do data přijetí zákona z těchto přísnějších limitů vyňaty. Nebyl-li by takový režim, mohl by takový zákon podlehnout následně přezkumu právě s ohledem na legitimní očekávání.

Znakem legitimních očekávání je tedy především nějaký předpoklad v budoucí stav, v rámci kterého se subjekt na nějaký delší horizont k něčemu uváže (tím není nutně myšlen právní závazek, ale postačí i ekonomický v podobě koupě dlouhodobého majetku či i osobní, společenský). Toto uvázání však nesmí být zjištěné, tj. musí být „v dobré víře“.

²³⁵ SIMONEK, Madeleine, *The Principle of Good Faith in Swiss Domestic and International Tax Law*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

²³⁶ To platí naléhavěji u větších změn s razantnějšími dopady do práv a povinností subjektů. K tomu například též Rozhodnutí Ústavního soudu České republiky ÚS Pl. 31/13 ze dne 10. července 2014.

Zcela účelové zavázání se jen pro možnost následného domáhání se rigidity systému, nebude této ochraně podléhat. Stejně tak nebude podléhat ochraně takové jednání, které čerpá výhodu nějaké nespravedlivé a špatně nastavené regulace, která je pozdější legislativní změnou odstraňována.

7.4.2.2 Předcházení retroaktivitě

Z hlediska právního pozitivismu není patrně většího zásahu než retroaktivity. Z tohoto pohledu totiž jde o určitý **systémový „zkrat“**, neboť operace mající v sobě retroaktivitu způsobuje, že právo popírá samo sebe, neboť v principu nelze dodržet v určitém okamžiku určitou povinnost, kterou založí teprve budoucí normativní akt.

Zařazení v rámci zásady právní jistoty je zřejmé. Uvedená konstrukce totiž sama o sobě je zásahem spočívající ve velké nepředvídatelnosti práva (nikoliv budoucího, ale toho současného, které se v budoucnu zpětně změní).

Ve vztahu k zásadě legitimních očekávání není předcházení retroaktivitě její podmnožinou. Důvodem je, že ne každá retroaktivita musí být nutně v rozporu s legitimními očekáváními. I přesto je z hlediska funkčního vhodné tendovat k jejímu předcházení (i když zde není tlak tak silný jako v případě, kdy retroaktivita zasahuje do legitimních očekávání).

Obecně se dělí retroaktivita na pravou a nepravou. **Nepravá retroaktivita** se projevuje tak, že od určitého budoucího okamžiku se současné vztahy řídí novým právem. V daních je nepřímá retroaktivita velmi častá a projevuje se tak, že jsou nová pravidla zdanění nastavována pro budoucí zdaňovací období. Tím je narušována sice právní jistota, neboť se pro určitý sjednaný a „živý“ vztah určují nová pravidla (zdanění), nicméně opačný přístup by vedl k zásahu do rovnosti mezi těmito starými vztahy a vztahy potenciálně nově vzniklými.

Například v případě, že by byl příjem z nájmu určité budovy od začátku tohoto vztahu daněn 19% daní, pak pokud bude sazba od určitého roku zvyšována na 25 %, jsou dvě varianty. První je ponechat u „starého“ nájmu zdanění ve výši 19 % plně v duchu předcházení retroaktivitě, nicméně to bude v rozporu se zásadou rovnosti, neboť oproti nájmu jiné nemovitosti, který by vznikl později, bude zdaněn původní nájem nižší sazbou. Druhou možností je pak možnost připustit „nepravou“ retroaktivitu a od daného roku uvalit na daný vztah 25% sazbu daně.

Druhým typem retroaktivity je **pravá retroaktivita**, v rámci které je zásahem mnohem příkřejším. Připuštění zpětné účinnosti určité změny je totiž nastolením prostředí úplné nejistoty. Z tohoto důvodu je většinou zcela nepřípustná (nepřípustnost se dovozuje také

v kombinaci s jinými podzásadami zásady právní jistoty). V některých případech, když nezasahuje do legitimních očekávání je však prosaditelná. V daňovém právu jde o situace, kdy je prováděna změna ve prospěch poplatníků.

U poplatků je uplatnění daného pravidla spíše ojedinělé, a to vzhledem k převažující jednorázové povaze.

7.4.2.3 V pochybnostech ve prospěch příjemce práva

Zásada v pochybnostech je jedním prostředků, kterými se právo vypořádává s právní nejistotou. V zásadě jde o doménu **aplikační stránky práva**, tj. případy je-li již nějaká právní norma (pravidlo) definováno a dochází k jeho uplatnění, přičemž existují přinejmenším dva rozdílné názory na interpretaci daného pravidla. V případě, že jsou oba dva výklady z hlediska přesvědčivosti stejně silné, lze na základě zásady v pochybnostech ve prospěch příjemce práva upřednostnit výklad, který spíše svědčí proti tomu, kdo je autorem daného pravidla.

Zásada má svůj odraz jak v soukromém, tak veřejném právu (včetně daňového a poplatkového). V soukromém právu lze tuto zásadu aplikovat např. na výklad smluv, kdy tomu, kdo do smlouvy navrhl nejasnou formulaci (resp. kdo nejasný prvek smlouvy použil jako první), jde tato formulace k tíži.

Ve veřejném právu je tím, kdo navrhuje podobu právního vztahu, veřejná moc. Zásada zde působí z logiky věci ještě o něco silněji, neboť na rozdíl od soukromoprávních smluv jsou veřejnoprávní závazky (zvláště v případě daní) v řadě případů **jednostranné**, tj. poplatník nemá možnost jejich formální definování tak jako v případě soukromoprávních smluv ovlivňovat.

Jednostrannost povahy daňového a poplatkového závazku tak v sobě nese pro veřejnou moc právě tuto nevýhodu v podobě **odpovědnosti za přesnost formulace**.

Oporu pro tuto zásadu lze nalézt např. i v judikatuře Evropského soudního dvora, která akcentuje v případech zásahu do práv adresátů normy požadavek na to, aby tento zásah byl normován přesně, jasně a bez pochybností²³⁷. Nedodržení této zásady pak může

²³⁷ Rozsudek Evropského soudního dvora *College van Beroep voor het bedrijfsleven* – Netherlands, C 17/03 ze dne 7. června 2005, par. 80 a 81, Dostupný z WWW: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-17/03>

znamenat, že nelze efektivně státem vymoci tuto neseznatelnou či velmi obtížně určitelnou regulaci²³⁸.

Zásada však nedokáže řešit výkladové problémy v situaci, kdy jde o vztah daňových subjektů (typicky zaměstnanec a zaměstnavatel), kteří z logiky věci nejsou autory normy²³⁹.

7.4.2.4 Jedinnost rozhodnutí veřejné moci

Jedinnost rozhodnutí veřejné moci směřuje k tomu, že veřejná moc vystupuje jako jeden celek a jednotlivá její rozhodnutí se navzájem respektují, resp. je zajištěn mechanismus, který zajistí, že veřejná moc k danému subjektu „**hovoří jedním hlasem**“.

Tato zásada je dána zčásti rozdělením kompetencí jednotlivých orgánů tak, aby tytéž akty vůči poplatníkovi nebyly konány dvojmo a aby nevznikaly dvojí a rozdílné pohledy na tutéž věc.

Dále platí, že pokud jsou normy, akty či jiná opatření, která jsou v gesci určitého orgánu, takovým orgánem vykládána, pak se takovým výkladem řídí i ostatní orgány. Tím však není nijak dotčena možnost odvolání či soudního přezkumu, tj. existují mechanismy, který se případné nesoulady odstraňují, a to apelace či soudní přezkum dané situace (nicméně tato zásada působí uvnitř soudní moci, např. v podobě toho, že nejvyšší soudy zpravidla sjednocují judikaturu).

Důsledkem této zásady je, že veřejná moc tenduje k vystupování navenek jako **jednotlivý a vnitřně provázaný celek**. Tato zásada se tak snaží vypořádat s tím, že veřejných mocí je v dané jurisdikci více. Jednak se vnitřně z organizačních důvodů štěpí (např. jednotlivá ministerstva, jejichž cíle bývají např. z důvodů různého politického směřování ministrů rozdílné) a zadruhé i v rámci jedné jurisdikce existuje více zcela autonomních mocí (kromě státu zejména obce, kraje či země).

²³⁸ K tomu např. srov. případ, kdy došlo ke špatné implementaci sekundárního práva: viz Rozsudek Evropského soudního dvora *Gebroeders van Es Douane Agenten BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* C-143/93 ze dne 13. února 1996, par. 27-33, Dostupný z WWW: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=99040&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=93768>.

²³⁹ Zajímavá by byla situace veřejné moci jako zaměstnavatele spojená s otázkou, zda lze ze strany zaměstnance poukazovat na to, že byt' má s veřejnou mocí jen soukromoprávní vztah, tak autorem formulace veřejnoprávního řešení (tj. viníkem nejasnosti), které určuje daňový režim tohoto soukromoprávního vztahu je veřejná moc a výklad by tak měl jít v její neprospěch.

V rámci jedné jurisdikce existují mechanismy, které tyto situace upravují. Především jde o mechanismus řešení kompetenčních sporů.

V oblasti přeshraniční však neexistuje zpravidla žádná sjednocující autorita, tj. může dojít k jednomu posouzení v jedné jurisdikci a zcela jinému v jurisdikci druhé. Tento problém se týká i oblasti daňové:

Příkladem může být přeshraniční nastavení tzv. převodních cen²⁴⁰ mezi sdruženými podniky. V každém ze států může být dané jednání posouzeno jinak a výsledná správná převodní cena (tj. v souladu se zásadou tržního odstupu) bude stanovena jinak. To je značně nevyvážené rozhodnutí, které může vést ke dvojímu zdanění či nezdanění.

Nicméně i v přeshraničních situacích jsou tendence ke sjednocení dopadu vlivů veřejných mocí, tj. k tomu, aby se přístupy jednotlivých veřejných mocí nelišily. K tomu může dojít například formou jednotných metodik:

Například formou identického textování normativních pravidel za použití Vzorové úmluvy o zamezení dvojímu zdanění či sjednocení metodiky v této oblasti, ať již prostřednictvím Komentáře ke Vzorové úmluvě OECD²⁴¹, použitím sjednocující metodiky v oblasti transferových cen²⁴² či využití speciálního mechanismu řešení sporů dohodou.

Další možností je také zvolení jedné autority, které v případě sporu mezi státy zvolí jedno z řešení, čímž dochází de facto k agregaci obou veřejných mocí.

Zásada jednotnosti rozhodnutí veřejné moci bývá též označována jak zásada konformity.²⁴³ Tato zásada má své podzásady, které tuto zásadu rozvíjejí a které jsou z hlediska použití více známé než zásada, kterou rozvíjejí:

- překážka věci rozhodnuté,
- vázanost vlastním správním rozhodnutím,

²⁴⁰ Transferové ceny se řeší v principu ve všech systémech, kde se pracuje s daní z příjmů a připouští se přeshraniční obchod.

²⁴¹ OECD. *Model Tax Convention Commentary*, OECD, 2015. Dostupný z WWW: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>

²⁴² OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational enterprises and Tax Administrations*, OECD, 2010. ISBN 978-92-64-09018-7. Dostupný z WWW: http://www.ilsol24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/02/istruzioni-uso-societa-perdite-fiscali/ocse-linee-guida-2010-prezzi-trasferimento.pdf.

²⁴³ HOTTNE, Jörgen. *European Legal Principles and National Legal Challenges*, in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

- překážka litispendence,
- respektování rozhodovací praxe.

Překážka věci rozhodnuté říká, že nelze o téže věci rozhodnout podruhé (jinak); tj. je-li rozhodnuto jednou, nelze toto rozhodnutí již měnit. Říká, že v téže věci nelze rozhodovat podruhé. Tato zásada se nazývá též *res iudicata* (či estoppel). Jejím určitým rozšířením je koncept **kolaterálního estoppelu**, který se uplatní zejména v daňovém právu. V případě *res iudicata* totiž platí, že i když jde věcně o posouzení té samé skutečnosti a liší se toliko zdaňovací období, nelze *res iudicata* použít. Zde se může uplatnit koncept kolaterálního estoppelu.²⁴⁴

Ze zásady překážky věci rozhodnuté jsou určité výjimky v podobě např. obnovy řízení atd. Sama je ještě konkretizována podzásadou „ne dvakrát v téže věci“ (*ne bis in idem*).

Tato podpodzásada by neměla být vykládána jako zásada odvozená primárně ze zásady humanity. Stejně jako například zásada právního státu, ze které je odvozena, se vyskytuje v řadě lidskoprávních úmluv, nicméně stejně jako zásada právního státu není přímo garantem „lidství“ ale pouze garantem toho, že lidské hodnoty budou dodržovány, tj. že existuje systém – právní řád, který je všemi respektován. Ne dvakrát v téže věci je v některých oblastech práva, typicky v sankcích, natolik silná, že způsobuje i neplatnost případného druhého rozhodnutí.

Vázanost vlastním správním rozhodnutím se zčásti překrývá s překážkou věci rozhodnuté. Pokud v rámci jednoho řízení bylo o nějaké konkrétní skutečnosti rozhodnuto určitým způsobem, pak je nutno názor v této individuální věci zachovávat. Rozhoduje-li daný orgán veřejné moci v jiné záležitosti, kde však hraje roli úvaha o prvně zmíněné skutečnosti, měl by si tuto dílčí otázkou zodpovědět způsobem, jakým v té první otázce rozhodl.

Litispendence je pak též funkční záležitostí, která spočívá v tom, že může existovat pouze jeden proces vzniku rozhodnutí, tj. nemohou být spuštěna dvě řízení o téže věci. Zde pak platí, že přednost má to řízení, které započalo dříve.

Respektování rozhodovací praxe je požadavek, aby v případech, kdy praxe orgánu veřejné moci směřuje jedním směrem, nemohlo dojít k náhlému odchýlení, které by mělo

²⁴⁴ ROMANO, Carlo. *Advance Tax Rulings and principles of Law*. Amsterdam : IBFD Publications BV, 2002. 544 str. ISBN 90-76078-49-1.

jednak výrazné dopady do právní jistoty, ale též do oblasti jednoty veřejné moci. Jeden případ by totiž byl rozhodnutý jinak (obráceně) než identické případy v předchozím období.

V rámci této podzásady je vhodné též zmínit to, co je vlastně praxe orgánu veřejné moci. Tu lze dělit na explicitní a implicitní. Explicitní je pak oficiální a např. i zveřejněný metodický postup, který je dán pro činnost určitého orgánu. Druhým případem je ad hoc vydané stanovisko, které může mít i dle norem příslušného státu závaznou povahu.²⁴⁵ Příkladem implicitní správní praxe je pak způsob provádění určité agendy, a to i bez dalšího veřejného metodického pokynu.

Lze předpokládat, že většina správní praxe bude v souladu s právními předpisy. Může se však vyskytnout odchylka, která díky podzásadě respektování správní praxe umožní legální možnost odchýlení se od zákona.

7.4.2.5 Spravedlivé řízení

Spravedlivé řízení je spíše procesní zásadou, tj. směřuje do oblasti vymáhání a aplikace hmotného práva. Byť je spravedlnost poměrně subjektivním pojmem, pak pojem „spravedlivé řízení“ má svůj poměrně jasný objektivní rozsah spočívající v tom, že se řízení vyvarovává určitých nešvarů, resp. zjednodušeně řečeno, **je objektivní**. Jde o zásadu platnou i mimo daňové a poplatkové právo, která se sama o sobě může rozpadat na konkrétnější podzásady:

- nestrannost veřejné moci,
- předcházení svévoli,
- právo na tlumočníka,
- právo na odbornou pomoc.

Nestrannost veřejné moci přímo souvisí se zásadou horizontální rovnosti. Má-li se řídit tvorbou a výkladem norem zásadou horizontální rovnosti, musí k řízení o sporech přistupovat orgán, který je rozhoduje nestranně.

²⁴⁵ Bude se tedy jednat o závazná posouzení, tj. rozhodnutí o tom, že příslušný orgán veřejné moci bude vázán názorem, který vydal na žádost určitému subjektu. Ohledně problematičnosti z hlediska dělby moci viz kapitola 7.4.1.

Zákaz svévole brání určité nevyzpytatelnosti veřejné moci. Problémem není nestrannost, ale spíše o nepredikovatelnost a nespravedlnost spočívající v nahodilém, nepečlivém posouzení určité situace, tj. rozhodování se dle hodu mincí je přesně takovým příkladem.

V rámci zásad spravedlivého řízení lze pak řadit další přístupy, které jsou již na pomezí zásad a pravidel jako například právo na odbornou pomoc (to není v daních a poplatcích tak aktuální jako např. v trestním právu), právo na tlumočníka nebo povinnost poučit.

7.4.2.6 Proporcionalita

Tato zásada je vnímána v několika významech. Jako to základní a nejobecnější pojetí se dá interpretovat tím, co je popsáno v kapitole 6.3: žádné pravidlo ani zásada **nejsou vyložitelné absolutně**. Pokud pravidlo či zásada překročí určitou mez extrémnosti, zpravidla danou zásahem do jiného pravidla či zásady, neaplikuje se.

Proporcionalita je tedy vnitřním korekčním mechanismem práva, která brání tomu, aby se extrapolací určitého pravidla (normy) či zásady způsobil zásah do jiného pravidla (normy) či zásady.

U zásad je proporcionalita tím, co je v kapitole 6.3. nazváno „vyvažování“. Zásady tak jsou aplikovány vždy v nějaké vyvážené míře. U pravidel se proporcionalita projevuje tak, že se některé z nich neaplikuje (je přebyto jiným pravidlem či dokonce zásadou).

Zásada proporcionality je jednou ze základní zásad moderního práva. Technicky se jedná o to, že normy a pravidla musí být aplikovány přiměřeně, proporčně. Totéž platí i pro správní uvažování v oblastech, kde právo dává orgánu určitý prostor pro rozhodnutí, tj. v rámci správní úvahy.

Zásada proporcionality častěji bývá vnímána ve své ústavněprávní konotaci, kdy bývá zmiňována jako kolize s nějakým základním lidským právem. Tomu pak pravidlo musí ustoupit.

Typickým příkladem je zásah nějaké normy do svobody jedince, kdy důsledná aplikace určité normy je disproporční vzhledem k základnímu lidským práv (např. svoboda).

Takto pojatá proporcionalita pak má své ústavně-právní ukotvení v judikatuře.

Vznik této doktríny se spojuje s Nejvyšším správním soudem Pruského království a rokem (1882), jako určitým testem, kam až může veřejná moc v uplatňování práva zajít.²⁴⁶ Šlo tedy o judikování určitých mezí práva.

Přiměřenost podléhá několikastupňovému testu, a to buď dvoustupňovému nebo trojstupňovému. Užívanější je trojstupňový, kdy se nejdříve testuje vhodnost, tedy testuje, zda vůbec zvolený institut umožňuje dosáhnout daného cíle. Druhým kritériem je potřebnost, tj. zda je daného zásahu třeba, zda nelze dojít ke stejnému závěru jiným, základní práva nerušícím způsobem. Konečně třetím kritériem je porovnání základních práv, která jsou v rámci dané situace ve střetu.²⁴⁷

Dvoustupňový test se liší jen formálně, neboť se druhé kritérium testuje spolu s třetím.²⁴⁸

7.4.2.7 Používání pravidel k účelům, ke kterým byla vytvořena

Tato část práce byla přednesena a publikována v rámci konference Dny práva 2014.²⁴⁹

Obecně lze říci, že tento přístup je tím, co odstraňuje **nedokonalosti právních norem**, a to jak nedokonalosti způsobené jejich nedokonalým vytvořením, tak i ty, které vyplývají z nedokonalosti jazyka, který není zcela přesným instrumentem k tomu, aby prostřednictvím normy byla sdělena jejímu adresátovi nějaká regulace.

Například použití jazyka vytváří samo o sobě řadu „děr“ v zákoně. Je tomu tak díky faktu, že ne každý výraz má jedinečný a přesně daný význam. Význam slov je obecně často subjektivní záležitostí (např. pro dva lidi z opačných koutů určitého státu mohou mít různý význam) a jen některá slova jsou exaktně specifikována.

Další realitou je, že se význam slov v čase mění, tj. některá slova zastarávají a jejich význam se může měnit. Celý problém však nelze zužovat pouze na význam slov, obdobně je to též s gramatikou a skladbou vět, textu.

²⁴⁶ ZALASINSKI, Adam, *The Principle of Proportionality and (European) Tax Law*, in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

²⁴⁷ Viz např. Rozhodnutí Ústavního soudu České republiky ze dne 12. října 1994, sp. zn. Pl. ÚS 4/94..

²⁴⁸ ZALASINSKI, Adam, *The Principle of Proportionality and (European) Tax Law*, in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

²⁴⁹ KOUBA, Stanislav. *Principy zákazu zneužití práva a svévole : Dny práva 2014, Sborník příspěvků z konference*. Brno : Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7914-4.

Obecně totiž platí, že český (slovenský, anglický či jiný národní) jazyk, jako dominantní prvek soudobého zachycení regulace není tím, co by bylo zcela dokonale provázáno a vyjasněno. Bude-li tento jazyk porovnán s jinými způsoby zachycení reality – např. jazyky k programování či matematikou, pak se jedná o méně exaktní zachycení skutečnosti a méně jasnou interpretaci toho, co je zamýšleno. Naopak pak existují ještě méně exaktní formy projevu myšlenky – například gesta či posunky.

Je to způsobeno zejména tím, že prvky „národního“ jazyka nejsou zcela významově vyjasněny. Většina slov má nejasné významové hranice či může nabývat dokonce více významů. Tento aspekt se dá zmírnit správnou aplikací legislativy (užíváním identických pojmů pro jeden institut a jiných pro jiný institut, a to nejen uvnitř jedné normy, ale napříč právním řádem).

Je samozřejmé, že jazyk je dominantně užíván proto, aby byl text práva seznatelný co nejširšímu okruhu osob, tj. nástup exaktnějšího způsobu projevení myšlenek je ještě značně vzdálen a i tak by nebyl zcela dokonalý, neboť i matematika nebo programovací jazyk s sebou nesou některé nepřesnosti a omezení.

Kromě této nedokonalosti se do **projevu (materializování) myšlenky** promítá i nedokonalost subjektu, který tak činí, což je opět aspekt, který se dá zmírnit, ale ne zcela vyloučit. Tento zdroj nedokonalosti pravidel se pak projevuje typicky u pravidel zatížených politickým rozhodováním, neboť myšlenka, která se má projevit je často velmi volatilní. Stává se tedy, že na její provedení nebude dostatek času.

Nedokonalost provedení myšlenky může být způsobena výše uvedenými dvěma faktory – nedokonalostí jazyka a nedokonalostí subjektu, který ji zachycuje. Ke zmírnění těchto neduhů má však právo mechanismy, kdy upřednostňuje před striktním jazykovým zachycením sílu myšlenky, která byla na počátku.

Shrnující množinou je právě zásada aplikovat pravidlo v souladu s myšlenkou, která za ní stála. Obecně se toto netýká pouze právních norem, ale veškerých právních pravidel, včetně smluvních závazků mezi dvěma stranami, kde je akcentován takový výklad, který zachycuje **vůli stran** (tj. myšlenku, která za pravidlem stála).

Je-li tedy známa myšlenka, je zásada používání pravidel k účelům, ke kterým byly vytvořeny, prostředkem k překlenutí nedokonalostí. Lze namítnout, že její podřazení pod zásadu právní jistoty není správné, neboť odhlíží zčásti od projevu myšlenky (např. textace normy zákona či smluvního článku), nicméně opak je spíše pravdou, neboť brání takovému výkladu, který jde proti duchu smlouvy či regulace (tj. myšlenky

toho, kdo zastupuje veřejnost). Případnou důvěru v text normy zákona a zabránění poškození toho, kdo jednal v dobré víře v jeho textaci, pak zprostředkovávají jiné zásady, např. zásada legitimního očekávání (viz kapitola 7.4.2.1) či v pochybnostech ve prospěch (viz kapitola 7.4.2.3).

Výše uvedené nevýhody jsou, více či méně úspěšně, kompenzovány právě tím, že je norma „užívána k účelům, ke kterému byla stvořena“. **Teleologický výklad** se váže právě touto logikou. Byť jeho použití není automatické (gramatický výklad v principu přednost), pak v případech, kdy gramatický výklad je sporný nebo v případech, kdy ryzí gramatický výklad je zcela absurdním.

Pro možnost aplikace teleologického výkladu je však nezbytné co nejlépe znát regulatorní záměr. Z tohoto důvodu je dobrým pravidlem pro tvorbu norem co nejlépe vysvětlit a pokud možno i zveřejnit myšlenku, která za daným opatřením stojí.

Bez řádného zdůvodnění je značně omezena aplikace této zásady, což vede k tomu, že v dané oblasti práva je sklon raději, což vede k potřeba danou oblast práva normovat více podrobně, rigidně, což vede následně ke kazuistice, která obecně nepřispívá jednoduchosti (viz kapitola 7.3.1).

Zásada používání pravidel k účelům, ke kterým byla stvořena, se věcně kryje se zásadou označovanou jako „reasonableness“ (Rozumnost) označovanou též jako základní kritérium pro výklad právních instrumentů. „**Rozumnost**“ pak primárně míří na vztah moci zákonodárné a výkonné, kdy zákonodárná moc definuje určitá kritéria a zásada rozumnosti směřuje na výklad takovým způsobem, aby se neodchýlil od myšlenky dané zákonem²⁵⁰.

V tomto kontextu jsou různé formy užití této zásady (k tomu viz níže). Jde spojení několika často skloňovaných a notoricky známých zásad, které mají společný základ a které zásadu zakotvující teleologický výklad rozvíjejí. Především jde o **zákaz zneužití práva, zákaz obcházení práva a převahu obsahu nad formou**.

Tyto zásady představují detailnější verzi zásady použití pravidla k účelům, k jakým bylo vytvořeno. Vedle nich je vhodné zmínit ještě jeden institut, a to **předcházení zdanění**. Takové jednání nemusí být a priori postihnuto tím, že se na takovou situaci rozšíří zdanění.

²⁵⁰ Viz např. rozhodnutí Nejvyššího soudu Spojených států amerických *Commissioner v. South Texas Lumber*, ze dne 29. března 1948. Dostupný z WWW: <<https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/333/496>>.

Daň má totiž rovněž alokační funkci, kdy je často po daňové stránce zvýhodněno určité jednání a subjekty jsou díky daňovým nástrojům k takovému jednání motivovány.

Tento institut tedy spadá pod to, co je tvůrcem pravidla zamýšleno (tolerováno) a nedojde tak aplikaci zásady způsoby uvedenými výše. Problematická je opět situace týkající se úmyslu ohledně toho, co má a nemá být tolerováno.

Zásady zneužití práva a převody obsahu nad formou se v praxi vzájemně zaměňují, což však není korektní. Mají sice široký překryv, nicméně jsou oblasti, kde působí pouze z nich, tj. nemůže pak vést k očekávanému výsledku.

Příklad: Jestliže někdo účelově zvolí právní formu takového jednání, ke kterému by se jinak nehodila, a to pouze za účelem snížení daně, pak se pravděpodobně budou aplikovat obě dvě zásady.

V případě účelového stěhování trvalého bydliště, které má za cíl ztížit nebo zmařit určité řízení, jde o zneužití práva, nikoliv o převahu obsahu nad formou. Obsah zde je, neboť se subjekt skutečně přestěhoval a má právo na svůj místně příslušný úřad. Toto právo však využívá zneužívajícím způsobem se špatným úmyslem.

Naproti tomu v případě, že osoba sjedná kupní smlouvu, že určité charitativní organizaci prodá zboží za nulovou cenu, jedná se o darování (obsahově nejde o kupní smlouvu, i když formálně je tak nazvána). Tímto darováním pak tedy může subjekt čerpat daňovou výhodu např. v podobě daňového odečtu na veřejně prospěšné účely. Neaplikuje se tedy zásada zneužití práva (naopak, zde subjekty nevhodně zvolenou právní formou spíše skoro zpochybnili svůj oprávněný nárok na daňový odečet).

V rámci tohoto je třeba ještě zmínit tzv. obcházení zákona, kterým je de facto předstírání, že se určitá norma na danou situaci nevztahuje, tj. cesta, kterou se subjekt vydal, jí není pokryta (často z formálních důvodů, tj. obcházení zákona je podřaditelné pod zásadu převahy obsahu nad formou). Obdobné podřazení je možné v případě tzv. „disimulace právního úkonu“.

Podzásada **převahy obsahu nad formou** funguje tedy identicky jak v daňovém a poplatkovém, tak v civilním právu. Základem je tedy zkoumat skutečný obsah určitého právního jednání, a podle tohoto obsahu uplatit příslušnou věcnou normu.

Pod tuto zásadu lze podřadit též **zásadu materiální pravdy** (opozitum k zásadě formální pravdy), která se vztahuje zejména k dokazování určitých skutečností (ať již před správcem daně či soudem). Je úzce spojena i s volným hodnocením důkazů, neboť její primární podstatou je nalezení reálné pravdivosti ohledně posuzovaných skutečností.

Zásada **zákazu zneužití práva** je pak něčím trošku odlišným, neboť zde jde především o zlý úmysl. Z tohoto důvodu je spojována s posuzováním dobré víry²⁵¹, což z ní činí veřejnoprávní (daňovou a poplatkovou) obdobu zásady uplatňované v civilním právu. Dokonce je tato zásada někdy z civilního práva přímo odvozována.²⁵²

Jako základní znak této zásady je třeba označit neakceptování „**zlé vůle**“. Způsob, jakým se tato zlá vůle projeví, je pak zcela lhostejný. Lze to učinit buď zneužitím textace práva (v této oblasti se zákaz zneužití práva překrývá se zásadou převahy obsahu nad formou) nebo zneužitím obsahu práva. K zásadě zákazu zneužití existují velmi rozsáhlá pojednání, která by mohla vydat na samostatnou práci. Je však třeba pozorně odlišovat zneužití práva a převahu práva nad formou (i odborná literatura tyto pojmy totiž často zaměňuje).

O identifikaci a možnosti poukázání na zlou víru platí, že je nejdříve třeba rozlišit ono zlo od dobra. To je možné jen v případech, byl-li úmysl zákonodárce dostatečně dobře znám. To zpravidla nejde, je-li smysl úpravy složitý, těžko uchopitelný a kazuistický. Zde pak nejčastěji dochází k obtížnému určení toho, jestli daná norma byla zamýšlena tak, aby moderovala jednání subjektů daným způsobem (to je pak projev alokační funkce daně a naplnění možnosti subjektů upravit své záležitosti tak, aby byly daněni co nejméně) nebo takto zamýšlena nebyla a dané jednání je tedy zneužitím práva.

7.4.3 TRANSPARENTNOST

Transparentnost je popsána podrobně v kapitole 7.3.7, ve které jsou zdůrazněny její aspekty hospodárnosti. Z hlediska právního státu je její role cílena především na zapojení

²⁵¹ Např. SIMONEK, Madeleine, *The Principle of Good Faith in Swiss Domestic and International Tax Law*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

²⁵² Rozhodnutí Ústavního soudu České republiky ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. ÚS 374/06: "*Institut zneužití práva povýtce nenachází v českém právním systému své explicitní vyjádření; výjimku lze nalézt v § 7 odst. 2 zákona č. 65/1965 Sb., zákoník práce, ve znění do 29. 2. 2004, přičemž občanský zákoník v § 3 odst. 1 hovoří (pouze) o zákazu výkonu práva v rozporu s dobrými mravy. To však neznamená, že by v těch oblastech práva, jež se nepřiklonily k jeho explicitnímu vyjádření, nebyly jeho ideje použitelné; jinými slovy, to, že konkrétní norma (zde kupř. zákon o daních z příjmů či daňový řád, jako předpisy veřejného práva) pojem zneužití práva neužívá (nepracuje s ním), neznamená, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a vyvozovány odtud i adekvátní právní důsledky.*" Obdobně např. o zásadě zákazu zneužití práva ve Švýcarsku SIMONEK, Madeleine, *The Principle of Good Faith in Swiss Domestic and International Tax Law*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.

dalších subjektů do kontroly dodržování určitých právních (zejm. veřejnoprávních) povinností. Těmito subjekty je veřejnost.

Například v případě, kdyby byla na internetu dohledatelná výše základu daně a daně každé fyzické osoby, mohl by profiskálně smýšlející občan dohlížet na své sousedy a případně upozorňovat příslušné orgány na nákupy podezřele drahých předmětů (auto apod.). Samozřejmě každým tímto zásahem trpí ochrana soukromí a je na každé společnosti, kam až v této otázce je ochotna zajít. Takové pravidlo totiž může mít další negativní dopady, například školní šikana dětí, o kterých spolužáci na internetu zjistí, že jejich rodiče vydělávají málo peněz, povědomí o tom, že někdo vyhrál v loterii atd.

V oblasti daňového práva pak je v poslední době je silný tlak na ztransparentnění některých daňových aspektů, především skutečné výše daně. Těmto otázkám se pak věnuje „zprofesionalizovaná veřejnost“, nejčastěji nestátní neziskové organizace.²⁵³

7.4.4 ŠETŘENÍ CIZÍCH PRÁV DRUHÝCH

Ekonomické aspekty (hospodárnost) vázající se na tuto zásadu byly uvedeny v kapitole 7.3.5. Zásada jinak sama o sobě je spíše právní zásadou, která se přímo váže na zásadu právního státu a spočívá v tom, že prosazováním jednoho druhu práv a povinností (např. zdanění) nemůže dojít k totálnímu popření práv jiných (např. tělesná integrita, ochrana majetku, atd.).

Byť zdanění je bezesporu velmi velkým zásahem do majetkových práv jedince, neboť odebírá část jeho majetku, tak je samozřejmě otázkou, jak je toto daňové právo státu administrováno a realizováno.

Je určitě rozdíl mezi středověkým výběřčím, který přišel nahodile a bral, co se mu líbilo a co považoval za dostatečné a dnešním způsobem vymáhání daní, kdy jsou nejen předvídatelné, ale vybírají se v hotovosti a typicky v době, kdy daný subjekt disponuje dostatečnou likviditou, aby je mohl uhradit.

K aspektům šetření práv druhých však patří i již výše zmíněná **neveřejnost** a **mlčenlivost**, která má zejména zabezpečit diskrétnost údajů daňového subjektu, zejm. před jeho obchodní konkurencí. Obě tyto podzásady jsou též popsány v rámci kapitoly 7.3.5.

²⁵³ Příkladem může být projekt tzv. „taxparency“ od Transparency International, který podivuhodným způsobem kombinuje transparentnost a zdanění. Blíže viz TRANSPARENCY INTERNATIONAL. *Corruption perceptions index 2015*. 2016 [citováno 16-4-2016]. Dostupný z WWW: <<http://www.taxparency.eu/en/>>.

7.4.5 OCHRANA NABYTÝCH PRÁV

Ochranou nabytých práv se vyjadřuje určitý respekt k historii a kontinuitě práva a právních vztahů. Subjekty práva spolu dnes vytvářejí poměrně hustou síť vztahů, která se dále rozrůstá. Dnes je to dáno rozmachem elektronizace, která umožňuje realizovat několik ujednání s různými subjekty, pouhým kliknutím.

V kontextu těchto vztahů je z pohledu právního státu nejen sledovat jejich funkčnost a vnitřní nerozpornost, ale také umožnit, aby byl v systému zabudován nějaký mechanismus dosažení daných práv. Tento mechanismus je obzvláště podstatný v konsenzuálních transakcích, neboť jednostranně vzniklé vztahy, jakými je například daňový závazek, omezují toto vymáhání do velké míry na orgány veřejné moci.

Zásada ochrany nabytých práv je tedy typická spíše pro soukromoprávní oblast. V daních a poplatcích má pak ztělesnění např. v podzásadě **nemožnosti převedení daňového a poplatkové povinnosti na jinou osobu**. Provázanost na soukromoprávní řešení je zde zřejmá. Jde o identickou situaci, jako kdyby věřitelův dlužník jednostranně převedl dluh na třetí osobu. V soukromém ani v daňovém právu v principu takový akt nijak neumenšuje odpovědnost dlužníka.

8 ZÁVĚR

Práce se v principu již na začátku vydala trošku odlišným směrem, než je směr, který sdílí většina teoretických publikací v oblasti daňového a poplatkového práva. Tato odchylka byla dána zejména **zvolenou metodikou**, která vychází ze závěru jednoty vědeckého poznání a nekonkurence, ale kolaborace vědeckých disciplín.

Do práce jsou tak zakomponovány jako poznatky nejen právních praktiků a teoretiků, ale také poznatky ekonomické, historicko-komparativní a psychologické.

Druhou významnou odchylkou je akcent na materiální stránku věci, tj. reálný fundament daných vztahů a situací, který má být určujícím faktorem pro analýzu daných vztahů a případnou vědeckou (ekonomickou, právní, psychologickou) kvalifikaci, ze které se poté vyvozují patřičné závěry.

Byť se však práce v tomto úvodním pojetí značně odlišuje, tak následující závěry nejsou nijak extrémně odlišné od těch, které jsou standardně publikovány. Je to dáno zejména tím, že obecné povědomí, které do jisté míry reflektuje materiální stránku věci a všechny vědecké disciplíny) závěry všech autorů koriguje k tomuto vnímání světa, tj. i autor, který svou práci postaví ryze formalisticky je pak těmito faktory korigován směrem k těm správným (resp. obecně uznávaným) závěrům.

Prvním dílčím cílem, resp. prvními dílčími cíli bylo vymezení daně a vymezení poplatku. Tyto instituty byly vymezovány v souladu s výše uvedeným, tj. jako určitý úsek reality dnešního světa při akcentu na materiální podstatu problému.

Jako nejvhodnější **pojetí daně** pro zkoumání daňových zásad se projevilo pojetí daně jako veřejnoprávního závazku vzniklého jednostranně, jehož účelem je získání zdrojů pro veřejnou moc. Podrobněji jsou tyto jednotlivé znaky rozebrány v kapitole 3. Zásadním významem této kapitoly pak bylo zejména oddělení definičního znaku od zásady a určení nejvhodnějšího konceptu pojetí tohoto institutu.

Rovněž bylo podrobněji rozebráno vnitřní členění daňového závazku, který kromě hlavního daňového podzávazku, reprezentujícího výše uvedený účel daně, může též obsahovat celou řadu dalších závazkových vztahů, které jsou na ten hlavní přímo navázány.

Obdobně jako v případě daní bylo jako nejvhodnější **pojetí poplatku** pro materiální zkoumání tohoto institutu zvoleno pojetí závazku. Charakter tohoto závazku se však

od daňového značně liší, a to tím, že jde o závazek sekundárního charakteru, který je pevně spojen s tzv. zpoplatňovanou skutečností. Tou je jiný závazek vůči veřejné moci, který může být rozličného charakteru. Stejně jako v případě daní jsou definičními znaky poplatku veřejnoprávnost a jednostrannost vzniku. Na rozdíl od daňového závazku je však ten poplatkový charakterizován jiným účelem. Tímto účelem je kompenzace za činnost či nečinnost veřejné moci (hlavní podzávazek daného vztahu).

Vedle ryzích forem daní a poplatků lze identifikovat **smíšené závazky**, obsahujícího jak stránku jednostranného získávání zdrojů, tak stránku kompenzační.

Dalším pojmem, u kterého je třeba vydefinovat pojetí, je zásada. Ta byla na základě odborné literatury pojata jako systémová tendence. Soubor zásad pak vytváří poměrně svébytný systém, ke kterému poté tenduje jak tvorba regulace, tak i legislativa a aplikace práva.

Ve vztahu k daním a poplatkům se okruh zásad v daňovém právu se nijak zásadně neodlišuje od okruhu zásad v jiných právních odvětvích. Ba ani relativně dlouhém časovém období nedochází k velké obměně okruhu zásad. K čemu však dochází, je síla jednotlivých zásad v celkovém systému právního řádu. Právě touto změnou dochází k výrazným změnám celého práva. Hybatelem změn vyvažování je pak zejména společenský vývoj. Systém zásad (důležitost jednotlivých zásad v rámci systému) se liší též společnost od společnosti (kultura od kultury).

Kromě toho, že zásady nestojí autonomně a navzájem se vyvažují, jsou též zajímavé jejich vzájemné vztahy, kterým je věnována největší část práce. Komplexně jsou tyto vztahy zobrazeny ve schématu, které je přílohou č. 13.2. Toto schéma se dá nazvat „stromem zásad“. Vztahy a charakter jednotlivých zásad je pak detailně popsána v kapitole 7, která detailně rozvádí vztahy zásad a jejich uspořádání.

Vychází se ze **tří základních skupin zásad**, a to skupina nástroje regulace, skupina efektivit regulace a skupina regulatorního záměru. V rámci těchto skupin jsou již identifikovatelné jednotlivé primární zásady, ze kterých poté plynou zásady sekundární, terciální, atd. Tyto zásady nižších stupňů jsou často též určitými kříženci více zásad. Původ těchto zásad je pak zajímavý z hlediska jejich aplikace.

Celkem bylo v rámci práce popsáno přibližně 60 zásad (viz schéma Schéma vztahů zásad v kapitole 13.2), o kterých lze však stále prohlásit, že mají poměrně vysoký stupeň obecnosti. Z nich se dá odvodit velmi mnoho zásad vyššího stupně konkrétnosti, a to často

ty, které se vztahují ke konkrétní dani či poplatku či jen na jeden institut dané daně či poplatku.

Byť je daný systém tvořen primárně pro daňové a poplatkové právo, je většina jejich prvků použitelná i pro jiné právní disciplíny. V těch však bude dáována jednotlivým zásadám jiná váha a v systému budou muset být též obsaženy zásady, které v této práci zmíněny nejsou (z důvodu jejich malého významu pro daňové právo).

Výstup v podobě popsání základních vztahů mezi jednotlivými zásadami není zcela dogmatický, neb by si některé vztahy zcela jistě zasloužili větší rozpracování a analýzu. Dává tak systémový rámec pro další výzkum v oblasti daňových a poplatkových zásad, jakož i teoretický výzkum v této oblasti obecně. V tomto směru však základní cíl práce zůstává, neboť popisované zásady práce srovnala do zmíněného systému, ze kterého mohou další právní vědci čerpat, resp. systém po kritické analýze upravit dle poznatků, které v rámci svého výzkumu získají.

Dalším důležitým závěrem tohoto uchopení zásad v rámci systému je možnost jejich **lepšího využití v praktické aplikaci práva a normotvorbě**. Tvorba a aplikace pravidel, která budou respektovat roli zásad, se odráží v nižší komplikovanosti daňových předpisů, jejich nadčasovosti, tj. i menší potřebě jejich změn. Takový systém je pak též transparentnější a srozumitelnější vůči veřejnosti.

Posledním důležitým zjištěním a přínosem práce je poznatek o velké provázanosti daňového a poplatkového práva s ostatními právními odvětvími. Zásady jsou totiž do velké míry společné a stejné. Často je jejich jedinou odlišností jiné pojmenování. Zde je tedy velmi silný potenciál v možnosti „fúze“ znalostí, teoretických poznatků, judikatury i legislativy, přičemž tato „fúze“ by se měla používat častěji nežli dnes.

9 SHRNU TÍ

Práce především provádí systematické uspořádání zásad daňového a poplatkového práva. Díky tomu lze prokázat, že jednotlivé zásady jsou vzájemně hluboce provázány a tvoří pevný systém, tj. nepůsobí osamoceně, jak by se na první pohled mohlo zdát.

V úvodu se rozsáhle věnuje zejména odůvodnění potřebnosti práce vzhledem k současné realitě daňového a poplatkového práva (nejen českého).

Po tomto úvodu následuje metodická část, jejíž potřebnost je důležitá zejména vzhledem k potvrzení dominantního směřování práce k materiální podstatě a také vyjasnění role jednotlivých vědeckých disciplín, které mají do daňového práva přesahy, přičemž vedle práva jde zejména o ekonomii.

Následují poté části práce, které jsou již rozděleny v návaznosti na posloupnost dosahování cílů práce (viz kapitola 2.1).

Třetí a čtvrtá část práce je tedy věnována definování pojmů daň a poplatek pro účely této práce, resp. volbě pojetí daně a poplatku, které jsou pro nejvíce vhodné. Přitom se vychází zejména z definic, které jsou součástí soudobé literatury. Smyslem definice je kromě získání základu pro další části práce taktéž oddělit definiční znaky od zásad, neboť se tyto dvě kategorie bohužel velmi často směšují.

V rámci čtvrté části je pak též pojednání o institutech, které dle některých teoretických autorů existují a konkurují daním a poplatkům. Tyto kategorie lze nalézt v různých pojetích a v různých zemích. V českém prostředí se hovoří o „daních a poplatcích obdobných peněžitých plnění“.

Další část poté promítá definice daní a poplatků do vymezení daňového a poplatkového práva, které je stěžejní pro samotné vymezování principů. Obsahem této části je též vymezení vztahu vůči finančnímu právu a krátká implikace na význam odvětvizace práva.

Následuje část, která definuje obecně zásady. V ní se vychází z ryze právně teoretické literatury. Kompilují se postoje různých autorů na definování „zásad“, přičemž se volí optimum, které je vzhledem k tématu a materiálnímu zaměření práce nejvhodnější. V tomto kontextu je podstatná zejména exaktnější a uchopitelná definice zásady. V opačném případě by byla další částí výzkumu v oblasti daní a poplatků nepoužitelná.

V rámci téže části poté je rozebírán vznik a zánik zásad a jejich dělení, které by mohlo sloužit pro určení vzájemných vztahů jednotlivých zásad v rámci daňového a poplatkového práva.

Právě na toto dělení poté navazuje stěžejní část práce, která spočívá v identifikaci a uspořádání zásad do svébytného systému, který lze nazvat stromem zásad. Zdrojem těchto zásad byla převážně odborná literatura a judikatura.

Dělení je pak produktem samotného obsahu zásady, která, pokud její podstata obsahuje konkretizaci jiné zásady, je této jiné zásadě podřízena (je její podzásadou). Z tohoto úhlu pohledu lze tedy všechny zásady seřadit dle jejich hierarchie, kdy na vrcholu budou stát zásady primární (nejobecnější). Nezřídka pak dochází k tomu, že zásady jim podřízené jsou odvozeny z více nadřazených zásad. V důsledku toho vzniká určitý propojený systém všech zásad, který se dá také nazvat „stromem zásad“. Vzhledem k tomu, že zásady mohou mít různou míru obecnosti a některé z nich mohou být již velmi specifické a parciální, práce se věnuje zejména těm nejobecnějším, nicméně i řada méně významných je zmíněna a alespoň zařazena do systému.

Obecně je většina zásad validních pro daňové právo rovněž používána v jiných právních disciplínách. V této práci je však při jejich popisu kladen důraz na daňové a poplatkové souvislosti.

Závěr obsahuje nejdůležitější poznatky a shrnuje výsledky této práce. Dochází k tomu, že zásady aplikované v daňovém a poplatkovém právu se významně neliší od zásad, které se aplikují v ostatních právních disciplínách. Dospívá také k tomu, že při aplikaci daňového práva se lze často opírat o závěry, které vyplývají z teorie i judikatury těchto ostatních právních disciplín, např. soukromého či správního práva.

Hojně je v rámci práce využíváno grafického zpracování problematiky, která má zejm. doplňkový charakter sloužící k usnadnění orientace v problému.

10 SUMMARY

Thesis target on the systematic arrangement of principles of tax and fee law primarily. This makes possible to prove that individual principles are deeply intertwined with each other and form a solid system, ie. does not act alone, as it seems at first glance.

The thesis extensively pays attention to justify the necessity of work due to the current realities of tax law and law of fees (not only Czech) in its introduction.

This introduction is followed by methodological part. Its need is important due to the confirmation of the dominant direction of the work to the material essence and also clarify the role of the various scientific disciplines that have to tax law (and law of fees) overlaps. Except law it is especially economics.

The other parts of the work are then sorted accordingly of sequence of objectives achieving (see Section 2.1).

The third and fourth part of the thesis is devoted to defining the concepts of the tax and fees for the purposes of this study, respectively choice of the concepts of taxes and fees that are the most appropriate for the thesis. They are mainly based on theoretical literature definitions. The purpose of the definition is in addition to obtaining a basis for the next section of thesis - separation of principles from the feature of tax (or fee), because these two categories are, unfortunately, very often mixed.

In the fourth part there is also a treatise on the institutes which according to some theoretical writers compete taxes and fees. These categories can be found in a variety of concepts and in different countries. In the Czech environment speaks of "monetary fulfilment similar to taxes and charges".

Another part then translates the definition of taxes and fees in the definition of tax and fee law, which is crucial for defining the principles themselves. The content of this section is also defining the relationship with the financial law and short implications to purpose of branches of law.

Followed by a section that generally defines principles. It is purely based on theoretical legal literature. According the compilation of attitudes of various authors and material sense of thesis is then chosen the optimal definition of "principle". In this context is

significant exact attitude to definition of the principle. Otherwise it will be unusable for the next part of the material research in the field of taxes and fees.

The same section analyses the formation and extinction of principles and their divisions, which could serve to identify interrelationships of them in the context of tax law and law of fees.

These divisions establish the main part of the work, which involves identifying and ordering principles into a peculiar system, which can be called a "tree of principles". The source of these principles was mostly literature and case law.

The ordering of principles is product of the substance of the principles. They are concretization of some other principle. Then the first principle (subprinciple) is subordinated to the second.

From this perspective it can be to sort all principles according to their hierarchy, where top will become the primary principle (the most general). Often then it happens that subprinciples comes from multiple parent. As a result, there is a connected system of principles, which can also be called the "tree of principles." Principles can have different levels of generality and some of them may already be very specific and partial. Thesis focuses particularly those most general, however, a number of minor is mentioned and included in the „tree“.

Generally, most of the principles valid for tax law has also been used in the other legal disciplines. In this thesis, however their description emphasis on tax and fee connection.

Conclusion contains the most important findings and summarizes the results of the thesis. It also concludes that principles applied in tax and fee law are not significantly different from the principles which apply in other legal disciplines. It arrives also to the fact that the application of tax law can often be based on conclusions from theory and case law of the other legal disciplines, eg. private or administrative law.

The graphic design is widely used in the work. It has a supplementary character used to better orientation in the problem

11 POUŽITÉ ZDROJE

11.1 POUŽITÁ LITERATURA

1. ADKINS, Lesley. ADKINS, Roy. *Antický Řím*. Praha : Slovart, 2012. 485 str. ISBN 978-80-7391-579-7. z anglického originálu Handbook to Life in Ancient Rome přeložili KITZLER, Petr a HAVRDOVÁ FATHI, Mai.
2. ALEX, R.: *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt. 1986. in: WINTR, J.: Říše principů : obecné a odvětvové principy současného českého práva. Praha : Nakladatelství Karolinum, 2006. 278 str. ISBN 80-246-1246-1.
3. ARNESON, Richard. *Equality of Opportunity* : The Stanford Encyclopedia of Philosophy. (Summer 2015 Edition) [online]. Edward N. Zalta (ed.). Dostupný z WWW: <<http://plato.stanford.edu/archives/sum2015/entries/equal-opportunity>>.
4. BADE, Klaus J., OLTMER, J. *Migration, Ausländerbeschäftigung und Asylpolitik der DDR* [on-line]. Bonn : Bundeszentrale für politische Bildung, 2005 [citováno 6-12-2014]. Dostupný z WWW: <<http://www.bpb.de/gesellschaft/migration/>>.
5. BAKÉŠ, Milan a kol. *Finanční právo. 4. aktualizované vydání*. Praha : C. H. Beck, 2006. 771 str. ISBN 80-7179-431-7. s. 86-91.
6. BIX, Brian. *A Dictionary of Legal Theory*. Oxford : Oxford university press, 2004. 227 str. ISBN 0-19-924462-6. s. 165-166. nebo FREEDMAN, Judith. GRAEME, Macdonald. The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles [online]. Oxford, 2008 [citováno 21-4-2015]. Dostupný z WWW: <http://www.law.ox.ac.uk/themes/tax/documents/WP0807_001.pdf>.
7. BOGUSZAK, Jiří. *Právní principy, hodnoty, finalita*. in: BOGUSZAK, Jiří. Sborník příspěvků : *Právní principy*. Praha : Nakladatelství, 1999. 231 str. ISBN 80-901064-5-5.
8. BOGUSZAK, J.: *Pojetí, druhy a význam právních principů*, in: Právní obzor 3/2003, s. 241 in: WINTR, J.: Říše principů : obecné a odvětvové principy současného českého práva. Praha : Nakladatelství Karolinum, 2006. 278 str. ISBN 80-246-1246-1.
9. BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. 332 str. ISBN 978-80-7478-045-5.
10. BREALEY, Richard A., MYERS, Stewart C. *Teorie a praxe firemních financí*. East Praha : Publishing Praha, 1999. 971 str. ISBN 80-85605-24-4. Z amerického originálu Z amerického originálu *Principles of Corporate finance* přeložili TUMA, Zdeněk a TUMA, Milan.
11. BYDLINSKI, F. *Fundamentale Rechtsgrundsätze*. Wien, 1988. 343 str. ISBN 978-3-7046-6983-4. s. 121. in: WINTR, J.: Říše principů : obecné a odvětvové principy současného českého práva. Praha : Nakladatelství Karolinum, 2006. 278 str. ISBN 80-246-1246-1.
12. BYRNE, Peter. *Privatization in the area of tax administration : An overview* . [online] Harvard University, [citováno 8-6-2016] 19 str. Dostupný z WWW : <www.cid.harvard.edu/hid/508.pdf>.

- 13.CANARIS, C.W. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*. Berlin, 1969.
in: BOGUSZAK, Jiří. Sborník příspěvků : *Právní principy*. Praha : Nakladatelství, 1999.
231 str. ISBN 80-901064-5-5.
- 14.ČAPEK, Jiří. *Principy a konzistentnost právního myšlení (k problematice regulativní funkce práva)*.
v BOGUSZAK, Jiří. Sborník příspěvků: *Právní principy*. Praha : Nakladatelství, 1999.
231 str. ISBN 80-901064-5-5.
- 15.DOSTÁLOVÁ, Jana. HARVÁNEK, Jaromír. *Právní principy, zásady a pravidla (právně-
teoretická úvaha)*. v BOGUSZAK, Jiří. Sborník příspěvků : *Právní principy*. Praha :
Nakladatelství, 1999. 231 str. ISBN 80-901064-5-5.
- 16.DWORKIN, R.: *Law's Empire*. London, 1991. 488 str. ISBN 978-0-67-451836-0.
- 17.EASTMAN, Lloyd. *Seeds of Destruction: Nationalist China in War and Revolution*.
in: FAIRBANK, John F. *Dějiny Číny*. Praha : Lidové noviny, 1998. 656 str. ISBN 80-
7106-249-9. Z anlického originálu *China, A New history* přeložili HÁLA, Martn,
HOLLANOVÁ, Jana, LOMOVÁ, Olga.
- 18.ENGLISCH, Joachim, *Ability to Pay*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law:
Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last
Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.
- 19.ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda : nástin teorie hospodářství veřejných svazků*. Brno : Polygrafia,
1929. 408 str. bez ISBN.
- 20.ESSER, J. *Grundsatz und Norm. 4. Auflage*. Tübingen, 1990. s. 3 in HOLLÄNDER, Pavel.
Deficit Dworkinovy a Alexyho koncepce logického vymezení právních principů. in BOGUSZAK,
Jiří. Sborník příspěvků : *Právní principy*. Praha : Nakladatelství, 1999. 231 str. ISBN 80-
901064-5-5.
- 21.ESSER, Josef. *Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts*. Tübingen,
1956. s. 142-144. in: WINTR, J.: *Říše principů : obecné a odvětvové principy současného českého
práva*. Praha : Nakladatelství Karolinum, 2006. 278 str. ISBN 80-246-1246-1.
- 22.FREEDMAN, Judith. *Improving (Not Perfecting) Tax Legislation: Rules and Principles Revisited*
[online]. Oxford : b.n., 2010 [cit. 6-12-2014]. Dostupný z WWW:
<<http://www.law.ox.ac.uk/>>.
- 23.FREEDMAN, Judith. GRAEME, Macdonald. *The Tax Base for CCCTB: The Role
of Principles* [online]. Oxford : b.n., 2008 [cit. 21-4-2015]. Dostupný z WWW:
<http://www.law.ox.ac.uk/themes/tax/documents/WP0807_001.pdf>.
- 24.FUNK, Vilém. *Naše berní právo : základy právních předpisů o daních a veřejných dávkách*. Praha
: Knihovna sborníku věd právních a státních, 1934. 265 str. bez ISBN.
- 25.GARNER, A. Bryan. *Black's Law Dictionary. Eighth Edition*. 2004. 1810 str.. ISBN 978-0-
3141-5199-5.
- 26.HEIDEMEYER, Helge. *Flucht und Zuwanderung aus der SBZ/DDR 1945/49-1961 :
Die Flüchtlingspolitik der Bundesrepublik Deutschland bis zum Bau der Berliner Mauer*,
Düsseldorf : b.n, 1994.
- 27.HEMELS, Sigrid. *Fairness: A Legal Principle in EU Tax Law?*. in: BROKELIND, Cecil.
Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law. Amsterdam : IBFD. 2013
(Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.
- 28.HENKOW, Oskar. *Accessorium Sequitur Principale : The Issue of Defining the Tax Object
for VAT Purposes*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact*

- in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.
- 29.HOBBS, Thomas. *Leviathan*. London : Penguin Books, 1968 (poprvé publikováno 1651). 729 str. ISBN 978-0-14-0433195-7.
- 30.HOLLÄNDER, Pavel. *Deficit Dworkinovy a Alexyho koncepce logického vymezování právních principů*. v BOGUSZAK, Jiří. Sborník příspěvků : Právní principy. Praha : Nakladatelství, 1999. 231 str., ISBN 80-901064-5-5.
- 31.HOTTNE, Jörgen. *European Legal Principles and National Legal Challenges*, in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.
- 32.JAN XXIII. *Mater et Magistra : Encyklika papeže Jana XXIII. o křesťanství a sociálním vývoji*. 1961. in: ENGLISCH, Joachim, *Ability to Pay*, in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.
- 33.JANHUBA, Miloslav. *Teorie účetnictví : výběr z problematiky*. Praha : Oeconomica, 2010. 175 str. ISBN 978-80-245-1662-2.
- 34.KIRCHHOF, Paul. *Bundessteuergesetzbuch : Ein reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*. München : C. F. Müller, 2011. 1286 str. ISBN 978-3-8114-5429-3.
- 35.KNAPP, V. *Velké právní systémy*. Praha, 1996. 59 str.; in: WINT, J. *Říše principů : obecné a odvětvové principy současného českého práva*. Praha : Nakladatelství Karolinum, 2006. 278 str. ISBN 80-246-1246-1.
- 36.KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha : C. H. Beck, 1999. 264 str. ISBN 80-7179-028-1.
- 37.KOUBA, Stanislav. *Principy zákažu znenžití práva a svévole : Dny práva 2014*, Sborník příspěvků z konference. Brno : Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7914-4.
- 38.KOUBA, S. *Tax as a public obligation*. in: INTERNATIONAL CENTRE FOR RESEARCH AND DEVELOPEMENT Paper proceedings of ICLJ 2013. Thalangama North, 2013. ISSN: 2279-3674.
- 39.KOUBA, Stanislav. *Základní koncept příjmů v daních z příjmů*. Brno : Bulletin Komory daňových poradců 4/2013, 2013. 64 str.
- 40.KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika. 5. aktualizované vydání*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 str. ISBN 978-80-7357-574-8.
- 41.LARENZ, K. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft. 4. Auflage*. Berlin – Hidelberg – New York, 1979. ISBN 978-3-540-65888-7.
- 42.LEA, Stephen E. G., TARP, Roger M., WEBLEY, Paul. *Psychologie ekonomického chování*. Praha : Grada, 1994. 820 str. ISBN 80-85623-93-5
- 43.LORENC, Miroslav, *Závěrečné práce metodika* [online]. Praha : Lorenc info, 2013 [citováno 24-5-2015]. Dostupný z WWW: <<http://lorenc.info/zaverecne-prace/metodika.htm>>.
- 44.MAUROIS, Simon André. *Dějiny Anglie*. Praha : Nakladatelství lidové noviny, 1995. 491 str. ISBN 80-7106-084-4.
- 45.MAXEINER, James, R. *Some realism about legal certainty in the globalization of the rule of law*. Houston Journal of International Law, 2008. Dostupný z WWW: <<http://www.thefreelibrary.com/Some+realism+about+legal+certainty+in+the+globalization+of+the+rule...-a0193182657>>.

46. MONTESQUIEU, Charles. *O duchu zákonů*. 1748. Přeložil LYER, Stanislav. Praha : Právnické knihkupectví a nakladatelství V. Linhart, 1947. ISBN 80-86473-30-9.
47. OCHRANA, František. *Veřejná volba a řízení veřejných výdajů*. Praha : Ekopress, 2003. ISBN 80-86119-71-8.
48. PAHLSSON, Robert. *Equality in Taxation: Reflections on the Social Construction of Comparability*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.
49. PAPIS, Marta. *The Principle of Neutrality in EU VAT*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD, 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.
50. PAVLÁSEK, Vlastimil. HEJDUKOVÁ, Pavlína. *Veřejné finance a daně v České republice*. Plzeň : Nava, 2011. 182 str., ISBN 978-80-7211-395-8.
51. PISTONE, Pasquale. *The EU Law Dimension of Human Rights in Tax Matters*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.
52. PROCACCI, Guliano. *Dějiny Itálie*. Praha : Nakladatelství lidové noviny. 2010. 496 str. ISBN 978-80-7106-721-4. s. 168-169. Z italského originálu *Storia degli italiani* přeložili JANDEROVÁ, D. VINŠOVÁ, K. KLÍPA, B.
53. RADVAN, Michal. a kol., *Finanční právo a finanční správa: Berní právo*. Brno : Masarykova univerzita v Brně, 2008. 510 str. ISBN 978-80-210-4732-7.
54. RAGAZZONI, *Il principio di buona fede nel diritto tributario. Il Fisco* : E. Della Valle, 1994. s. 600-612. in: ROMANO, Carlo. *Advance Tax Rulings and principles of Law*. Amsterdam : IBFD Publications BV, 2002. 544 str. ISBN 90-76078-49-1.
55. RAWLS, John. *A Theory of Justice*. Cambridge : Belknap Press, 1971. 607 str. ISBN 0-674-88014-5.
56. ROMANO, Carlo. *Advance Tax Rulings and principles of Law*. Amsterdam : IBFD Publications BV, 2002. 544 str. ISBN 90-76078-49-1.
57. ROTHBARD, Murray. *Ekonomie státních zásahů*, Praha : Liberální institut, 2005. 443 str. ISBN 80-86389-10-3.
58. RYCHLÍK, Jan. PERENČEVIC, Milan. *Dějiny Chorvatska*. Praha : Nakladatelství Lidové noviny, 2007. 576 str. ISBN 978-80-7106-885-3.
59. ŘÍMAN, Josef a kol. *Malá československá encyklopedie Pom/S*. Praha : Academia, 1987. 1008 str. bez ISBN.
60. SAMUELSON, Paul A., NORDHAUS, William D. *Economics, eighteen Edition*, překlad GREGOR, Martin a kol. Praha : Svoboda, 2010. 751 str. ISBN 987-80-205-0590-3.
61. SCRIBA, Arnulf. *Der Reichsarbeitsdienst (RAD)* [online]. Berlín : Deutsches Historisches Museum, 2014 [citováno 21-4-2015]. Dostupný z WWW: <http://www.dhm.de/lemo/kapitel/ns-regime/nsorganisationen/reichsarbeitsdienst.html>.
62. SELIGMAN, Edwin R. A. *The Income Tax : A Study of the History, Theory, and Practice of Income, Taxation at Home and Abroad*. New York : Maxmillan company, 1911. 701 str. bez ISBN.
63. SPÁČIL, Bedřich. *Teorie finančního práva ČSSR*. Praha : Orbis, 1970. 174 str.

- 64.SIMONEK, Madeleine, *The Principle of Good Faith in Swiss Domestic and International Tax Law*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.
- 65.SOLUM, B. Lawrence. *On the Indeterminacy Crisis: Critiquing Critical Dogma*. Chicago : The University of Chicago Law Review (díl 54 č.2/1987). s. 462-503, Dostupný z WWW: <http://www.jstor.org/stable/1599797>
- 66.STIMSON, Edvard, S. *Jurisdiction to Tax Income*. Cornell Law Review 4/22/1937. str. 488.
- 67.ŠIMÍČEK, Vojtěch. *Rovnostní dozvuky* [online]. 2008 [citováno 23-12-2015]. Dostupný z WWW: <<http://jinepravo.blogspot.cz/2008/04/rovnostn-dozvuky.html>>.
- 68.ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vydání*. Praha : C. H. Beck, 2008. 301 str., ISBN 978-80-7400-005-8.
- 69.TALÍŘ, M. *Poplatky a kolky v Rakousku*. Praha : Národní tiskárna a nakladatelství, 1896. 848 str. bez ISBN.
- 70.TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. a kol. *Steuerrecht. 20. Auflage*. Dr. Koln : Otto Schmidt, 2010. 1262 str. ISBN 978-3-504-20144-9.
- 71.VANISTENDAEL, Frans. *The Role of (Legal) Principles in EU Tax Law*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.
- 72.WEBER, Dennis. SIRITHAPORN, Thidaporn. *Legal Certainty, Legitimate Expectations, Legislative Drafting, Harmonization and Legal Enforcement in EU Tax Law*. in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.
- 73.WEINBERER, Ota. *Formální charakteristika právních a právně-politických principů*. in: BOGUSZAK, Jiří. *Sborník příspěvků : Právní principy*. Praha : Nakladatelství. 1999. 231 str. ISBN 80-901064-5-5.
- 74.WINTR, J.: *Říše principů : obecné a odvětvové principy současného českého práva*. Praha : Nakladatelství Karolinum, 2006. 278 str. ISBN 80-246-1246-1.
- 75.ZALASINSKI, Adam, *The Principle of Proportionality and (European) Tax Law*, in: BROKELIND, Cecil. *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Amsterdam : IBFD. 2013 (Last Reviewed: 1 April 2014). ISBN 978-90-8722-260-4.
- 76.ZOULÍK, František. *Právní principy a procesní zásady*. in: BOGUSZAK, Jiří. *Sborník příspěvků : Právní principy*, Praha : Nakladatelství, 1999. 231 str. ISBN 80-901064-5-5.

11.2 POUŽITÁ JUDIKATURA

- 77.Rozhodnutí Nejvyššího soudu Kalifornie, *Perry v. Washburn*, z července 1862, Dostupný z WWW:
<http://web.lexisnexis.com/research/retrieve?_m=7e8732ab2c1f6180731d5e0d5e21f706&docnum=1&fmtstr=FULL&startdoc=1&wchp=dGLbVzt-zSkAz&md5=5761483ebfc10af7b654fd8fb1d6081f>
- 78.Rozhodnutí Nejvyššího soudu Spojených Států *Crandall v. State of Nevada* ze dne 16. března 1868. Dostupný z WWW:
<<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/73/35/case.html>>.

79. Rozhodnutí Nejvyššího soudu Spojených států, *Morgan's Steamship Co. v. Louisiana Board of Health*, ze dne 10 dubna 1886, Dostupný z WWW:
<<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/118/455/case.html>>
80. Rozhodnutí Nejvyššího soudu Spojených států, *Homer A. Plessy v. John H. Ferguson* ze dne 18. května 1896. Dostupný z WWW:
<<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/163/537/case.html>>.
81. Rozhodnutí Nejvyššího soudu Spojených států *First National Bank of Boston v. Maine*, ze dne 4. ledna 1932. Dostupný z WWW:
<<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/284/312/case.html>>.
82. Rozhodnutí Odvolacího soudu Britské Kolumbie, *Lower Mainland Dairy Products Sales Adjustment Committee v. Crystal Dairy*, Ltd. z 10 listopadu 1932, Dostupný z WWW:
<http://www.bailii.org/uk/cases/UKPC/1932/1932_70.html>
83. Rozhodnutí Nejvyššího soudu Spojených států amerických, a to případu *Steward Machine Company v. Davis*, ze dne 24. dubna 1937 <<http://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/301/548.html>>
84. Rozhodnutí Nejvyššího soudu Austrálie *Matthens v. Chicory Marketing Board*, ze dne 9. srpna 1938. Dostupný z WWW:
<<http://www.austlii.edu.au/au/cases/cth/HCA/1938/38.html>>
85. Rozhodnutí Nejvyššího soudu Austrálie *Deputy Federal Commissioner of Taxation v. W R Moran Pty Ltd.* ze dne 25. července 1939. Dostupný z WWW:
<<http://www.austlii.edu.au/au/cases/cth/HCA/1939/27.html>>.
86. Rozhodnutí Nejvyššího soudu Spojených států amerických *Commissioner v. South Texas Lumber*, ze dne 29. března 1948. Dostupný z WWW:
<<https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/333/496>>.
87. Rozhodnutí Nejvyššího soudu Spojených států amerických, *Oliver Brown, et al. v. Board of Education of Topeka, et al.* ze dne 17. května 1954. Dostupný z WWW:
<<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/347/483/case.html>>.
88. Rozhodnutí ESD 42 and 49/5 ze dne 22. března 1961. Dostupný z WWW:
<<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?isOldUri=true&uri=CELEX:61959CJ0042>>.
89. Rozhodnutí Spolkového ústavního soudu Spolkové republiky Německo z 19. června 1979.
90. Rozsudek Evropského soudního dvora č. 66, 127 a 128/79 ze dne 27. března 1980. bod 1 výroku. Dostupný z WWW:
<<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61979CJ0066&from=FR>>.
91. Rozsudek Evropského soudního dvora 169/80 ze dne 9. července 1981, bod 17. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61980CJ0169&from=EN>>.
92. Rozsudek Evropského soudního dvora 325/85 *Irsko vs. Komise* ze dne 15. prosince 1987, Dostupný z WWW: <http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:60a24f24-a4db-43b9-942b-3b15e31b3403.0002.03/DOC_1&format=PDF>.
93. Rozhodnutí Ústavního soudu Československé federace ze dne 26. listopadu 1992, sp. zn. Pl. ÚS 1/92 Sb.

94. Nález Ústavního soudu České a Slovenské Federativní Republiky ze dne 8. října 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92.
95. Rozhodnutí Ústavního soudu České republiky ze dne 12. října 1994, sp. zn. Pl. ÚS 4/94.
96. Rozsudek Evropského soudního dvora *Gebroeders van Es Douane Agenten BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* C-143/93 ze dne 13. února 1996, par. 27-33, Dostupný z WWW:
<<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=99040&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=93768>>.
97. Viz Stanovisko generálního advokáta La Pergola ze dne 27. února 1997. k věci *Goldsmiths (Jewellers) Ltd vs. Commissioners of Customs & Excise*.
98. Rozhodnutí Nejvyššího soudu státu Ohio *DeRolph v. State* ze dne 24. března 1997. Dostupný z WWW:
<<http://www.sconet.state.oh.us/rod/docs/pdf/0/1997/1997-ohio-84.pdf>>.
99. Rozsudek Evropského soudního dvora *College van Beroep voor het bedrijfsleven – Netherlands*, C 17/03 ze dne 7. června 2005, par. 80 a 81, Dostupný z WWW:
<<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-17/03>>
100. Nález Ústavního soudu České republiky ze dne 21. ledna 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02
101. Rozhodnutí Ústavního soudu České republiky ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. ÚS 374/06.
102. Rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva na základě stížnosti č. 57325/00 ze dne 13. listopadu 2007, *D. H. A OSTATNÍ proti ČESKÉ REPUBLICE D.H. a ostatní proti České republice*. Dostupný z WWW:
<<http://www.errc.org/cms/upload/media/02/D0/m000002D0.pdf>>
103. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva č. 42184/05, *Carson proti Spojenému království* ze dne 16. června 2010.
104. Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 1. března 2011, *Test-Achats v Council of Ministers*, sp. zn. C-236/09.
105. Nález Ústavního soudu České republiky ze dne 27. dubna 2011, sp. zn. ÚS 53/10.
106. Rozhodnutí Nejvyššího soudu Spojených států ze dne 26. června 2013. *United States v. Windsor*, Dostupný z WWW: <http://www.supremecourt.gov/opinions/12pdf/12-307_6j37.pdf>.
107. Nález ústavního soudu České republiky ze dne 10. července 2014, sp. zn. ÚS Pl. 31/13, zveřejněný ve Sbírce zákonů pod č. 162/2014 Sb.

11.3 OSTATNÍ

108. BUSINESS DICTIONARY. *What is tax*, Business dictionary, 2016 [citováno 2016-03-27]. Dostupný z WWW:
<<http://www.businessdictionary.com/definition/tax.html>>
109. ČT24. *Ministři stanoví oficiální postoj ČR k uprchlíkům a mantinely pro jednání s EU* [online]. Praha. 25-5-2015 [citováno 29-5-2015]. Dostupný z WWW:
<<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/312602-ministři-stanovi-oficialni-postoj-cr-k-uprchlikum-a-mantinely-pro-jednani-s-eu/>>

110. CREDIT SUISSE, *Global Wealth Report* [online]. 2015. s. 24. Dostupný z WWW: <<https://www.credit-suisse.com/ch/en/about-us/research/research-institute/publications.html>>.
111. DICTIONARY.COM. *Tax*, Dictionary.com. 2016 [cit. 2016-03-27]. Dostupný z WWW: <<http://www.dictionary.com/browse/tax>>
112. FINANCE MAP OF THE WORLD. *Meaning of tax, Finance – Maps of the World*, 2016 [citováno 2016-03-27]. Dostupný z WWW: <<http://finance.mapsofworld.com/tax/meaning.html>>
113. OECD. *Glossary of Tax Terms* [online]. OECD, 2015 [citováno 2015-01-11]. Dostupný z WWW: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>
114. OECD. *Model Tax Convention Commentary*, OECD, 2015. Dostupný z WWW: <<http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>>
115. OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational enterprises and Tax Administrations*, OECD, 2010. ISBN 978-92-64-09018-7. Dostupný z WWW: <http://www.ilsole24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/02/istruzioni-uso-societa-perdite-fiscali/ocse-linee-guida-2010-prezzi-trasferimento.pdf>.
116. OECD. *Base erosion and profit shifting*. Projekt OECD, [citováno 2013-2015]. Dostupný z WWW: <<http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>>.
117. PARLIAMENT OF UNITED KINGDOM, *Charles I and the Petition of Right* [online]. Londýn : Parliament of United Kingdom. 2015 [citováno 18-5-2015]. Dostupný z WWW: <<http://www.parliament.uk/about/living-heritage/evolutionofparliament/parliamentaryauthority/civilwar/overview/petition-of-right/>>.
118. PARLIAMENT OF UNITED KINGDOM, *The Personal Rule of Charles I* [online]. Londýn : Parliament of United Kingdom. 2015 [citováno 18-5-2015]. Dostupný z WWW: <<http://www.parliament.uk/about/living-heritage/evolutionofparliament/parliamentaryauthority/civilwar/overview/petition-of-right/>>.
119. Q&A: *Cyprus deal*. BBC, 28. března 2013 [citováno 16-5-2016]. Dostupný z WWW: <www.bbc.com/news/business-21922110>.
120. TRANSPARENCY INTERNATIONAL. *Corruption perceptions index 2015*. 2016 [citováno 16-4-2016]. Dostupný z WWW: <<http://www.transparency.eu/en/>>.
121. TRANSPARENCY INTERNATIONAL. *Taxparency*. 2016 [citováno 16-4-2016]. Dostupný z WWW: <<http://www.transparency.eu/en/>>.
122. WIKIPEDIA. *Tax*, Wikipedia The Free Encyclopedia, 2016. [citováno 2016-03-27]. Dostupný z WWW: <<http://en.wikipedia.org/wiki/Tax>>.

12 SEZNAM OBRÁZKŮ

OBRÁZEK 1 - GRAFICKÁ ILUSTRACE CÍLŮ PRÁCE (AUTOR)	6
OBRÁZEK 2 - VZTAH PRÁVA K JINÝM VĚDNÍM DISCIPLÍNÁM (AUTOR)	9
OBRÁZEK 3 - SCHÉMA ZÁVAZKU A JEHO PRVKŮ (AUTOR)	27
OBRÁZEK 4 – STRUKTURA DAŇOVÉHO ZÁVAZKU (AUTOR)	64
OBRÁZEK 5 - STRUKTURA POPLATKOVÉHO ZÁVAZKU	71
OBRÁZEK 6 - APLIKACE ZÁSADY	89
OBRÁZEK 7 - KOMPROMIS ZÁSAD A KOLIZE PRAVIDEL	93
OBRÁZEK 8 - SCHÉMA PODZÁSAD ZÁSADY ROVNOSTI (AUTOR)	107
OBRÁZEK 9 – SCHÉMA UPLATNĚNÍ ZÁSADY ROVNOSTI	110
OBRÁZEK 10 – ROZLOŽENÍ SVĚTOVÉHO BOHATSTVÍ	112
OBRÁZEK 11 - SCHÉMA PODZÁSAD ZÁSADY HUMANITY (AUTOR)	127
OBRÁZEK 12 SCHÉMA PODZÁSAD ZÁSADY HOSPODÁRNOSTI (AUTOR)	139
OBRÁZEK 13 SCHÉMA PODZÁSAD ZÁSADY PRÁVNÍHO STÁTU (AUTOR)	160

13 PŘÍLOHY

13.1 TABULKA DEFINIC DANĚ

Níže je uvedena tabulka definic daní, které byly získány jak z ryze daňově teoretické literatury a judikatury, tak i ze zdrojů více „lidových“. Cílem tohoto souhrnu je zejména získat dostatečný podklad pro identifikaci vhodného pojetí daně a též dostatečně široký okruh potenciálních znaků daně. Z tohoto důvodu není neodbornost některých zdrojů nikterak škodlivá, neboť potenciální definiční znaky jsou toliko potenciálními, tj. v případě nesmyslného znaku (např. díky tomu, že je značně zjednodušující), lze udělat jeho velmi snadné vyselektování.

Autor a citace	Definice CZ	Pojetí	Definiční znaky
BOHÁČ, Radim. <i>Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice</i> . Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. 332 str. ISBN 978-80-7478-045-5. s. 106.	Daně jsou nenávratná, nedobrovolná, neekvivalentní a nesankční peněžitá plnění ukládaná na základě zákona spravovaná státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, která jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla neúčelovými, řádnými, pravidelnými a plánovanými.	plnění	<ul style="list-style-type: none"> • nenávratnost • nedobrovolnost • neekvivalence • nesankčnost • peněžitost • ukládání na základě zákona • spravovaný tím, kdo vykonává veřejnou správu • veřejný příjem veřejných rozpočtů
ENGLIŠ, Karel. <i>Finanční věda : nástin theorie hospodářství veřejných svazků</i> . Brno : Polygrafia, 1929. 408 str. bez ISBN. s. 74-75.	Rozeskupují se veřejné příjmy na dvě skupiny příjmů, z nichž jedné říkáme poplatky a druhé daně. Obojí jsou příspěvky podřízené hospodářství autoritativně stanovené, avšak daně pouze se zřetelem k únosnosti poplatky též se zřetelem k individuálnímu prospěchu. Obecná nauka spatřuje rozdíl v obecné úhradě, již prý slouží daně a ve speciální úhradě, již slouží poplatky.	příjem = plnění	<ul style="list-style-type: none"> • veřejnost, • autoritativnost stanovení • stanovení se zřetelem k únosnosti • slouží k obecné úhradě
ENGLIŠ, Karel. <i>Finanční věda : nástin theorie hospodářství veřejných svazků</i> . Brno : Polygrafia, 1929. 408 str. bez ISBN. s. 82	Daně jsou příspěvky pro subsidiární úhradu veřejné správy podle únosnosti poplatníků.	příspěvek = plnění	<ul style="list-style-type: none"> • úhrada veřejné správy • uvalovány dle únosnosti
FUNK, Vilém. <i>Naše berní právo : základy právních předpisů o daních a veřejných dárkách</i> . Praha : Knihovna sborníku věd právních a státních, 1934. 265 str. bez ISBN. s. 36.	Daň v objektivním smyslu jest právní normou vytčené a vymezené oprávnění veřejného tělesa a určité plnění.	právo	<ul style="list-style-type: none"> • veřejnoprávní příjemce • daně právní normou

FUNK, Vilém. <i>Naše berní právo : základy právních předpisů o daních a veřejných dárkách</i> . Praha : Knihovna sborníků věd právních a státních, 1934. 265 str. bez ISBN. s. 36.	Daň v subjektivním smyslu jeví se jako právní poměr, pozůstávající v tom, že právo objektivní přiznává státu následkem vzniku konkrétních skutečností zákonem abstraktně vytčených, právní nárok, žadatí určité plnění na osobě jiné, této osobě ukládá povinnost plnění to poskytnouti a pro případ nesplnění vyhrožuje určitými újmami.	poměr = závazek	-
GARNER, A. Bryan. <i>Black's Law Dictionary</i> . Eighth Edition. 2004. 1810 str.. ISBN 978-0-3141-5199-5.	Daň je finanční částka, kterou vláda ukládá na fyzické osoby, právnické osoby, majetek a na transakce/platby státních příjmů (vláda)	částka = plnění	<ul style="list-style-type: none"> na financování státních příjmů
KIRCHHOF, Paul. <i>Bundessteuergesetzbuch : Ein reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts</i> . München : C. F. Müller, 2011. 1286 str. ISBN 978-3-8114-5429-3. s. 42.	Daně jsou plnění k financování veřejných potřeb bez zvláštního protiplnění.	plnění	<ul style="list-style-type: none"> k financování veřejných potřeb bez protiplnění
KUBÁTOVÁ, Květa. <i>Daňová teorie a politika</i> . 5. aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 str. ISBN 978-80-7357-574-8.	Povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní.	platba = plnění	<ul style="list-style-type: none"> peněžitost (platba) určení do veřejného rozpočtu neúčelnost neekvivalence
PAVLÁSEK, Vlastimil. HEJDUKOVÁ, Pavlína. <i>Veřejné finance a daně v České republice</i> . Plzeň : Nava, 2011. 182 str., ISBN 978-80-7211-395-8.	... daně jsou peněžní, povinné, nenávratné platby do veřejného rozpočtu, které se vybírají na základě mocenské povahy státu, tzn. na základě zákona. Autor zároveň připouští, že daň může být v naturální podobě – odkazuje přitom na historické daně.	platba = plnění	<ul style="list-style-type: none"> peněžitost (platba), ale přípustnost „naturálních daní“ obligatornost nenávratnost plynutí do veřejného rozpočtu plynutí na základě mocenské povahy státu na základě zákona
RADVÁN, Michal. a kol. <i>Finanční právo a finanční správa: Berní právo</i> . Brno : Masarykova univerzita v Brně, 2008. 510 str. ISBN 978-80-210-4732-7. s. 23	Povinná zákonem předem sazbou stanovená částka, která se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění.	částka	<ul style="list-style-type: none"> pravidelnost nenávratnost zaměřenost na nominální důchod prospěch veřejnému peněžnímu fondu bez protiplnění
SPÁČIL, Bedřich. <i>Teorie finančního práva ČSSR</i> . Praha : Orbis, 1970. 174 str.	Daň je finančněprávní institut. Zrodil se současně se státem a s ním se souběžně vyvíjel. Má různou povahu ve státě socialistickém a kapitalistickém Daň je povinná zákonem stanovená platba, kterou je nucen státu odvádět ten, nad nímž stát má moc. Pro toho, kdo je daní povinen, daňová platba vždycky znamená bezprostřední újmu na jeho vlastnictví, aniž za tuto utrpěnou újmu dostává přímý současný a rovnocenný ekvivalent. Hlavním znakem daně je povinnost platby stanovené zákonem, za kterou ten, kdo platil, bezprostředně něčeho nedostává.	platba = plnění	<ul style="list-style-type: none"> peněžitost (platba) obligatornost neekvivalence na základě zákona bez protiplnění
ŠIROKÝ, Jan a kol. <i>Daňové teorie s praktickou aplikací</i> . 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2008. 301 str., ISBN 978-80-7400-005-8. s. 9.	Povinná, zákonem předem stanovená částka, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu.	částka = plnění	<ul style="list-style-type: none"> obligatorní předem stanovená nenávratnost
TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. a kol. <i>Steuerrecht</i> . 20. Auflage. Dr. Koln : Otto Schmidt, 2010. 1262 str. ISBN 978-3-504-20144-9. s. 51-52	Daně jsou peněžní plnění, které nepředstavují proti-plnění pro speciální plnění/některých speciálních plnění a jsou stanoveny a shromažďovány orgánem státní moci v podobě státu na pokrytí veřejných potřeb.		<ul style="list-style-type: none"> bez protiplnění stanoveny veř. mocí shromažďovány veř. mocí na pokrytí veř. potřeb.
OECD. <i>Glossary of Tax Terms</i> [online]. OECD, 2015 [citováno 2015-01-11]. Dostupný z WWW: < http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm >	OECD pracuje s definicí daně jako povinné nenávratné platby vládě.	platba = plnění	<ul style="list-style-type: none"> obligatornost nenávratnost
WIKIPEDIA. <i>Tax</i> ,	Daň (z latinského taxo; „sazba“) je finanční	odvod	<ul style="list-style-type: none"> uvalování státem

Wikipedia The Free Encyclopedia, 2016. [citováno 2016-03-27]. Dostupný z WWW: < http://en.wikipedia.org/wiki/Tax >.	nebo jiný odvod uvalený na poplatníka (jedince nebo právnickou osobu) státem nebo funkčním ekvivalentem státu, kdy v případě nezaplacení je právem sankcionováno. Daně jsou uvalovány také různými organizačními složkami veřejné moci. Daně mohou být placeny penězi nebo jejich pracovním ekvivalentem.	= plnění	nebo funkčním ekvivalentem státu • v případě nezaplacení sankcionováno • platí se penězi nebo pracovním ekvivalentem.
DICTIONARY.COM. <i>Tax</i> , Dictionary.com. 2016 [cit. 2016-03-27]. Dostupný z WWW: < http://www.dictionary.com/browse/tax >	Suma peněz požadovaná vládou pro její podporu nebo pro specifická zařízení nebo služby, uvalená na příjem, majetek, prodeje, atd.	suma peněz	• požadováno vládou • na podporu vlády nebo veřejných výdajů, • uvalená na příjem, majetek a prodeje
DICTIONARY.COM. <i>Tax</i> , Dictionary.com, 2016 [citováno 2016-03-27]. Dostupný z WWW: < http://www.dictionary.com/browse/tax >	Uvalovaná dávka, závazek nebo povinnost.	plnění, závazek, povinnost	-
DICTIONARY.COM. <i>Tax</i> , Dictionary.com. 2016 [citováno 2016-03-27]. Dostupný z WWW: < http://www.dictionary.com/browse/tax >	Sloveso (tax znamená jak daň, tak danit)	danit = vymáhat daně	-
DICTIONARY.COM. <i>Tax</i> , Dictionary.com. 2016 [citováno 2016-03-27]. Dostupný z WWW: < http://www.dictionary.com/browse/tax >	Poptávat po někom daň (po osobě, podniku)	požadovat = uvalovat daňové břemeno	-
DICTIONARY.COM. <i>Tax</i> , Dictionary.com. 2016 [citováno 2016-03-27]. Dostupný z WWW: < http://www.dictionary.com/browse/tax >	Uvalovat břemeno na..., dávat vážně požadavek na něco	uvalování břemene	-
BUSINESS DICTIONARY. <i>What is tax</i> , Business dictionary, 2016 [citováno 2016-03-27]. Dostupný z WWW: < http://www.businessdictionary.com/definition/tax.html >	Povinný peněžní příspěvek do státních příjmů určený a uvalený vládou na aktivity, životní styl, výdaje, příjmy umístění, privilegia, atd. jednotlivců nebo organizací	příspěvek = plnění	• peněžitost • obligatornost • plynutí do státních příjmů
THE FREE DICTIONARY. <i>Tax – definition of tax</i> , The free dictionary, 2016 [citováno 2016-03-27]. Dostupný z WWW: < http://www.thefreedictionary.com/tax >	Z latinského taxare, „odsuzovat, tvrdit, počítat	N/A	• N/A
THE FREE DICTIONARY. <i>Tax – definition of tax</i> , The free dictionary, 2016. [citováno 2016-03-27]. Dostupný z WWW: < http://www.thefreedictionary.com/tax >	Peněžní částka uvalena na příjem, majetek, prodeje atd. vládou na její podporu nebo pro specifické služby,	částka = plnění	• peněžitost • určena pro vládu
FINANCE MAP OF THE WORLD. <i>Meaning of tax</i> , Finance – Maps of the World, 2016 [citováno 2016-03-27]. Dostupný z WWW: < http://finance.mapsofworld.com/tax/meaning.html >	Obecně daň může být definována jako odvod nebo jiný typ finančního příspěvku nebo poplatku uvaleného státem nebo centrální vládou na právnické osoby nebo jednotlivce.	odvod, příspěvek, poplatek	• uvalené státem nebo centrální vládou
Rozhodnutí Nejvyššího soudu Spojených států, <i>Morgan's Steamship Co. v. Louisiana Board of Health</i> , ze dne 10 dubna 1886, Dostupný z WWW: < https://supreme.justia.co	Daň je definováno jak příspěvek uvalený vládou na jednotlivce za služby státu	příspěvek = plnění	• uveleno vládou • za služby státu

m/cases/federal/us/118/455/case.html >			
Rozhodnutí Odvolacího soudu Britské Kolumbie, <i>Lower Mainland Dairy Products Sales Adjustment Committee v. Crystal Dairy</i> ²⁵⁴ , Ld. z 10 listopadu 1932, Dostupný z WWW: < http://www.bailii.org/uk/cases/UKPC/1932/1932_70.html >	Znaky daní jsou, že jsou odvodem, který je povinný na veřejné účely a je vynutitelný právem.	odvod = plnění	<ul style="list-style-type: none"> • povinný • na veřejné účely • vynutitelný právem
KIRCHHOF, Paul. <i>Bundessteuergesetzbuch : Ein reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts</i> . München : C. F. Müller, 2011. 1286 str., ISBN 978-3-8114-5429-3. s. 42 (§ 1)	Daně jsou peněžitá plnění na financování veřejných potřeb bez zvláštního protiplnění.	plnění	<ul style="list-style-type: none"> • na financování veřejných potřeb • bez protiplnění

²⁵⁴ Toto rozhodnutí je poměrně hojně citováno nejen v Kanadě, ale také v jiných zemích Commonwealthu – např. Rozhodnutí Nejvyššího soudu Austrálie *Matthews v. Chicory Marketing Board*, ze dne 9. srpna 1938. Dostupný z WWW: <<http://www.austlii.edu.au/au/cases/cth/HCA/1938/38.html>>

13.2 SCHÉMA VZTAHŮ ZÁSAD

